

JUSTERINGSREGLENE

– justering av inngående merverdiavgift ved ny-, på- eller ombygging av fast eiendom.

Kandidatnummer: 687

Leveringsfrist: 25.11.2007

Til sammen 17 031 ord

13.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema og avgrensninger	1
1.2	Rettskildesituasjonen	1
<u>2</u>	<u>MERVERDIAVGIFT – NOEN GRUNNPRINSIPPER</u>	<u>4</u>
2.1	Mval § 21 – Fradrag for inngående merverdiavgift	6
2.2	Bakgrunn for lovendringen	9
<u>3</u>	<u>JUSTERINGSREGLENE</u>	<u>10</u>
3.1	Hva innebærer justering	10
3.2	Kapitalvare	11
3.2.1	”Fast eiendom”	12
3.2.2	Del av kapitalvare	15
3.2.3	Beløpsgrensen	19
3.2.4	Leietakers påkostninger	20
3.2.5	Grensen mot vedlikehold	23
3.3	Begivenheter som utløser ”justerings plikt/-rett”	24
3.3.1	Endret faktisk bruk	24
3.3.2	Endret avgiftsmessig status på grunn av lovendring	25
3.3.3	Endret avgiftsstatus ved fremleie	27
3.3.4	Salg av eiendommen	27
3.3.5	Konkurs, dødsfall og andre endringer	30
3.3.6	Når justering likevel ikke skal skje – bagatellgrensen	31
3.4	Hvordan skjer justering?	35
3.4.1	Årlig, samlet og delvis justering - definisjoner	36

3.4.2	Enkelt skifte av leietaker	37
3.4.3	Flere skifter av leietaker innen samme regnskapsår – gjennomsnittlig bruk	42
3.4.4	Tomme lokaler	44
3.4.5	Salg av kapitalvare	46
3.5	Forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør	47
3.5.1	Forhåndsregistrering	47
3.5.2	Tilbakegående avgiftsoppgjør	51
3.5.3	Foreldelse av avgiftskrav	52
3.6	Justeringsperioden	54
3.6.1	Fristens utgangspunkt	55
<u>4</u>	<u>OVERGANGSREGLER</u>	<u>56</u>
<u>5</u>	<u>VURDERING AV JUSTERINGSREGLENE</u>	<u>57</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>59</u>
6.1	Forarbeider	59
6.1.1	Rapporter	59
6.2	Lærebøker	59
6.3	Internettsider	60
6.4	Masteroppgaver	60
6.5	Rettsavgjørelser	60
6.6	Bindende forhåndsuttalelser	61

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og avgrensninger

Jeg vil i denne oppgaven ta for meg reglene om justering av inngående merverdiavgift på kostnader i forbindelse med ny-, på- eller ombygging av fast eiendom, det vil si de såkalte *justeringsreglene*. Justeringsreglene er vedtatt og vil tre i kraft fra 1. januar 2008. Jeg vil gå igjennom reglenes materielle innhold samt en rekke av de forventede problemstillinger implementeringen av dette regelverket vil medføre.

Jeg vil i liten grad behandle reglene for når bruk, utleie og omsetning av fast eiendom er avgiftspliktig. En gjennomgående forutsetning er derfor at utleier/utbygger har registrert seg etter forskrift 117 eller driver avgiftspliktig egen bruk, så sant vilkårene for dette er oppfylt. Jeg vil heller ikke behandle reglene om uttak.

Når jeg behandler regelverket, vil jeg gjennomgående henwise til loven slik den vil lyde fra og med 1. januar 2008.

Det er ventet forskrifter og retningslinjer som skal supplere lovens regler. Disse foreligger ikke i skrivende stund og vil derfor ikke bli behandlet.

1.2 Rettskildesituasjonen

Bestemmelsene om merverdiavgift følger primært av merverdiavgiftsloven og Stortingets årlige skattevedtak. Loven regulerer de rettigheter og plikter som følger av avgiftssystemet og fastslår også hvem som er avgiftspliktige. Stortingets årlige skattevedtak fastsetter avgiftssatsene som skal brukes det etterfølgende år. De sentrale lovbestemmelsene for denne oppgaven er å finne i mval §§ 21 1. og 3. ledd samt §§ 26 b – e. Loven gir i flere

bestemmelser departementet fullmakt til å gi forskrifter. Denne delegasjonshjemmelen har medført en rekke forskrifter innen avgiftsretten. Særlig sentral for problemstillingen her er forskrift 117 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (FOR-2001-06-06-573FIN). Denne forskriften er gitt med hjemmel i mval § 28a. Det er også forventet og varslet forskrifter med hjemmel i § 26 d siste ledd som vil gjelde spesielt for justeringsreglene. Disse forskriftene vil være avgjørende for gjennomføringen av justeringsreglene i norsk rett. I skrivende stund er det ikke kjent når disse forskriftene vil foreligge.

Det er to sett lovforarbeider som er særlig sentrale for merverdiavgiftsloven - forarbeidene fra det opprinnelige lovarbeidet i 1968-69¹ og forarbeidene til merverdiavgiftsreformen i 2001². I tillegg til disse sentrale forarbeidene har det vært en lang rekke endringer i merverdiavgiftsloven med tilhørende forarbeider. Av disse endringslovene er det særlig to sett forarbeider som er sentrale. Først og fremst er dette forarbeidene i Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) med Innst. O. Nr 94 (2006-2007). Dette er forarbeidene til endringsloven som implementerer justeringsreglene og er i praksis den eneste rettskilden ved siden av lovteksten som omhandler justeringsreglene i norsk rett. I tillegg til disse er også forarbeidene til innføringen av mval § 21(3) av interesse. Disse er å finne i Ot.prp. nr 18 (1976-1977).

Det meste av forvaltningens praksis på merverdiavgiftens område er dokumentert. Slik dokumentasjon gis primært på fem forskjellige måter³, med varierende rettskildeværdi anvendt på konkrete forhold. Disse dokumentasjonsformene består av artikler fra Skattedirektoratet enten i form av generelle fortolkningsuttalelser eller konkrete uttalelser på bakgrunn av publikumshenvendelser. I tillegg til dette utarbeider Skattedirektoratet fellesskriv til fylkesskattekontorene (F). Videre kommer direktoratet med meldinger og bindende forhåndsuttalelser (BFU). Skattedirektoratet utarbeider også

¹Ot. prp nr 17 (1968-69)

²Ot. prp nr 2 (2000-2001)

³ Forklart av veileder

merverdiavgiftshåndboken. Denne er ment som et internt oppslagsverk i avgiftsforvaltningen, men gir føringer på hvilke løsninger avgiftsforvaltningen normalt vil legge til grunn. Samlet gir dette et klart bilde av den aktuelle praksis som til en hver tid er rådende på merverdiavgiftsrettens område.

De ulike kildene til forvaltningspraksis har ulik rettskildeverdi anvendt på konkrete forhold. Dette må ses i sammenheng med formålet med de enkelte uttalelsene. En bindende forhåndsuttalelse er ment å relatere seg til ett konkret tilfelle. Den generelle rettskildeverdien blir følgelig lavere for bindende forhåndsuttalelser enn for rundskriv som skal gi føringer for generell praksis. Det foreligger pr i dag ingen forvaltningspraksis omkring justeringsreglene. Det er varslet at det vil komme rundskriv i forbindelse med implementeringen av de nye bestemmelsene. I skrivende stund foreligger det ingen slike rundskriv.

Det er skrevet en rekke lærebøker og kommentarer om merverdiavgift. Disse omfatter både generell merverdiavgift og mer spesiell merverdiavgift. Heller ikke juridisk litteratur omhandler justeringsreglene i nevneverdig grad.

Av rettspraksis er det noen få⁴, men prinsipielle, avgjørelser fra Høyesterett på merverdiavgiftens område. I forhold til tilbakeføringsreglene i mval § 21 er det avsagt fire avgjørelser fra Høyesterett siden 1985⁵. Sett i forhold til andre skatterettslige emner er antallet rettsavgjørelser på avgiftsrettens område beskjedent. Antallet rettssaker på merverdiavgiftens område er økende⁶, men inntil videre er det klart at underrettsdommer innenfor avgiftsretten vil måtte tillegges større betydning enn i skatteretten forøvrig. Det foreligger ingen rettspraksis omkring justeringsreglene.

Pr i dag er det lite litteratur og få relevante rettskilder som omhandler justeringsreglene.

⁴ Thor Refsland 2007 s 19

⁵ Rt-1985-93, Rt-2001-1497, Rt-2003-1821 og Rt-2005-951

⁶ Refsland, ob. cit. s 19

Dette skyldes at lovendringen nylig er vedtatt, men ennå ikke trådt i kraft. Avgjørende rettskilde for disse reglene er derfor Ot prp nr 59 (2006-2007) og Innst. O. Nr 94 (2006-2007) sammen med lovteksten. Utover dette er tilsvarende regler å finne i de fleste EU-land. Praksis og litteratur fra EU vil følgelig kunne gi en føring på hvordan det norske regelverket blir å forstå, men noen direkte rettskilde som sådan kan utenlandske kilder neppe sies å utgjøre i denne sammenheng.

2 Merverdiavgift – noen grunnprinsipper

Merverdiavgift er en indirekte skatt. Indirekte skatter er innbakt i vederlaget som betales for en vare eller en tjeneste. Skatteelementet og den virkelige prisen for ytelsen kan derfor vanskeligere skilles, og det fremkommer ikke klart for sluttkunde hva som er skatteelementet i transaksjonen. Typiske eksempler på indirekte skatter er avgifter som bensinavgift, bilavgifter og merverdiavgift. Den klart viktigste indirekte skatten er merverdiavgift. Denne innbringer store inntekter til staten hvert år. For 2007 forventes det at merverdiavgiften alene vil innbringe ca 168 milliarder kroner⁷. Dette utgjør ca 20 prosent av statens samlede inntekter fra skatter, avgifter og inntekter til folketrygden⁸.

Merverdiavgift er en alminnelig omsetningsavgift og rammer i prinsippet omsetning av alle varer og tjenester i alle ledd i omsetningskjeden. Dette følger av mval § 1 der det slås fast at det skal ”betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd”.

Varer er i mval § 2 definert som fysiske gjenstander, herunder fast eiendom. Tjenester er negativt avgrenset til å omfatte alt som ikke er en vare. Dette innebærer at tjenestebegrepet i merverdiavgiftsloven omfatter langt mer enn begrepet tjeneste gjør etter en alminnelig

⁷ Refstad, ob.cit. s. 15

⁸ http://www.statsbudsjettet.dep.no/upload/Statsbudsjett_2007/dokumenter/html/skatteprp/kap01.htm

språklig forståelse av ordet. For eksempel er begrensede rettigheter i fast eiendom, herunder leieretter, ansett som en tjeneste etter mval § 2 2. ledd.

Både som tjeneste og som vare er det klart at utleie og overdragelse av fast eiendom etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven ville vært avgiftspliktig. Her er det imidlertid et unntak i mval § 5a som fastslår at omsetning av fast eiendom, utleie av fast eiendom samt begrensede rettigheter i fast eiendom er unntatt merverdiavgift. Følgen av dette er at utleier ikke skal beregne avgift på slike ytelser og dermed ikke får fradrag for inngående avgift på anskaffelser som relaterer seg til bygget. En slik ordning vil kunne være uheldig i forhold til målsetningen om å unngå avgiftskumulasjon⁹. Når byggherre foretar en anskaffelse, for eksempel bytter vinduer i utleid lokale, vil det påløpe inngående avgift. Når utleier selv ikke får fradrag for denne inngående avgiften, må denne kostnaden dekkes på annet vis. I praksis vil dette medføre at leien øker tilsvarende som inngående avgift på vinduene. For leietaker innebærer dette at han kommer dårligere ut enn om han hadde eid bygget selv. Dersom leietaker i stedet eide bygget i egen avgiftspliktig virksomhet og selv skiftet vinduene, ville det gis fradrag for inngående avgift på dette arbeidet. Følgelig ville leietaker komme avgiftsmessig dårligere ut ved å leie enn å eie bygget.

Staten og avgiftsmyndighetene har en uttrykt målsetning om at merverdiavgiften skal virke nøytralt, og det er ønskelig å unngå avgiftskumulasjon. Systemet er således lite heldig sett i sammenheng med disse målsetningene, noe myndighetene har anerkjent. Dette er avhjulpet i forskrift 117 til mval § 28 a som åpner for frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. På denne måten kan byggherre likevel registreres i merverdiavgiftsmanntallet. Byggherre vil gjennom en slik registrering kunne få fradragsført inngående merverdiavgift på de kostnader som pådras bygget, og avgiftskumulasjonen og tilpasningsproblematikken avhjelpes. Dette kan innebære store besparelser for byggherre.

⁹ Ole Gjems-Onstad, Tor S Kildal; 2005 s 25

Hovedprinsippet i merverdiavgiftslovgivningen er at det enkelte omsetningsledd skal inndrive avgift til fordel for staten på den merverdien som har oppstått i det aktuelle salgsleddet. Den endelige avgiften skal i sin helhet betales av forbrukerne eller av siste omsetningsledd som ikke er avgiftspliktig. Dette gjennomføres ved at den enkelte næringsdrivende beregner avgift på prisen ved egen omsetning. I avgiftsoppgjøret med staten trekker den næringsdrivende så fra den inngående merverdiavgiften han i sin tid betalte ved anskaffelsen av varen eller tjenesten. Denne prosessen skjer i alle omsetningsledd fra urprodusent til sluttforhandler. På denne måten blir avgiften kalkulert for merverdien som oppstår i det enkelte ledd, men det blir ikke kumulert merverdiavgift på den tidligere avgiften. Merverdiavgift er i utgangspunktet en ikke-kumulativ avgift, selv om det her finnes enkelte unntak¹⁰.

De gjeldende satser for merverdiavgift er i dag 25 % på alminnelig omsetning, 14% på matvarer og 8% på persontransport, formidling av slike tjenester, hotell-overnattning, kinobilletter og NRK-lisensen¹¹.

2.1 Mval § 21 – Fradrag for inngående merverdiavgift

Grunnprinsippet om merverdiavgiften som en ikke-kumulativ avgift kommer til uttrykk mval § 21 (1). Bestemmelsen er hovedregelen om fradrag i merverdiavgiftslovgivningen og er helt sentral i merverdiavgiftssystemet. En registrert næringsdrivende kan, etter § 21 (1), i prinsippet trekke fra all inngående avgift på varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet i oppgjøret med staten for den utgående avgiften. Denne hovedregelen gjelder også fradrag for kostnader som vil omfattes av justeringsreglene. Fradrag etter § 21 1. ledd er et umiddelbart fradrag og er i utgangspunktet uavhengig av videre bruk av avgiftsobjektet. Gjennom dette fradraget er det kun merverdien av varen eller tjenesten som blir avgiftspålagt i neste salgsledd.

¹⁰ Se f.eks mval §§ 22 og 14 (2) jfr Ole Gjems Onstad, 2002, s 20, jfr tidligere drøftelse.

¹¹ Thor Refstad, 2007, s.18

For byggekostnader vil fradragsrett for inngående merverdiavgift kunne medføre betydelige besparelser for byggherren. Manglende fradragsrett vil medføre en tilsvarende kostnadsøkning. Avklaring av byggets avgiftsmessige posisjon kan derfor være helt avgjørende for en byggherre.

For å kreve fradrag etter § 21 (1) må to sentrale vilkår være oppfylt. Den subjektive betingelsen for fradrag¹² er at den næringsdrivende er registrert i avgiftsmanntallet. Denne betingelsen kommer klart frem av ordlyden i § 21 når det fastslås at en ”registrert næringsdrivende” kan trekke fra inngående avgift.

Som registrert næringsdrivende regnes også frivillig registrerte næringsdrivende etter bestemmelsene i lovens § 28 a. Dette er særlig aktuelt for fradrag for inngående merverdiavgift på næringsbygg. Som tidligere påpekt er utleie og realisasjon av fast eiendom unntatt merverdiavgift. Byggherre kan likevel på visse vilkår oppstilt i forskrift 117 frivillig registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet. Gjennom en slik registrering vil loven komme til anvendelse også for disse næringsdrivende, og det subjektive vilkåret i mval § 21 er således oppfylt. På denne måten vil byggherre kunne dra nytte av de fordeler det innebærer å være registrert i manntallet.

For eide bygg, som brukes av byggherren selv, vil dette stille seg annerledes. Eide bygg vil i utgangspunktet omfattes av byggherrens egen opprinnelige registrering i manntallet. Det er derfor ikke nødvendig med en frivillig registrering etter forskrift 117.

I tillegg til dette subjektive vilkåret om registrering er det en objektiv betingelse for fradrag¹³. Denne betingelsen knytter seg til at anskaffelsen skal være til bruk i næringsvirksomheten. Det er med andre ord et krav til tilknytning mellom anskaffelsen og virksomheten. Tilknytningsspørsmålet har vært gjenstand for flere Høyesterettsavgjørelser. Særlig Rt 1985 s 93 (Sira – Kvina), Rt 2001 s 1497 (Norwegian Contractors), Rt 2003 s

¹² Ole Gjems – Onstad, Tor S Kildal, Lærebok i merverdiavgift s 150

¹³ l.c.

1821 (Hunsbedt) og Rt 2005 s 951 (Porthusetdommen) har vært sentrale. Disse slår fast at ikke enhver anskaffelse er til ”bruk i virksomheten”. Oppsummert kan praksisen sies å kreve at anskaffelsen er til den næringsdrivendes egen virksomhet og at den er til faktisk, relevant bruk i virksomheten¹⁴. Dette er kjent som tilordningskravet og relevanskravet¹⁵. Avgiftsmyndighetene har tidligere stilt opp et tredje kriterium om at anskaffelsen skal være til direkte bruk i virksomheten. Dette kriteriet har vært omtalt som primærbrukskravet eller hovedformålskravet og ble avvist av Høyesterett i Hunsbedt og Porthuset dommene. Justeringsreglene kan anses som spesialregler om fradragsretten for visse anskaffelser innenfor tilknytningskriteriet. Reglene fastslår hvilken tilknytning den faste eiendommen skal ha til avgiftspliktig virksomhet i fremtiden for å kunne kreve og videre også beholde fradraget samt hvilket omfang fradraget skal ha.

Den generelle hovedregelen i § 21 (1) er lite anvendelig på fast eiendom uten spesialregler. Umiddelbar fradragsrett på anskaffelsestidspunktet, uten en etterfølgende korrigering av det opprinnelige fradraget, vil kunne gi uheldige utfall. Dette fordi fast eiendom ikke forbrukes straks i en virksomhet. I løpet av forbruksperioden vil eiendommens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet kunne endre seg. Umiddelbart fradrag etter § 21 (1) for fast eiendom vil åpenbart medføre tilpasninger og omgåelser av regelverket som er lite heldige ut fra et nøytralitetsperspektiv og fra statens side - et proveny hensyn. Slike omgåelser hadde før vedtakelsen av 3. ledd vist seg å være en aktualitet som innebar at staten mistet inntekter¹⁶. Av denne grunn ble det som i dag er mval § 21 (3) vedtatt som 2. ledd med endringslov 4 mars 1977 nr 9¹⁷. Bestemmelsen har ikke vært gjenstand for endring siden vedtaket utover at 2. ledd ble gjort til 3. ledd ved lovendring av 3 april 1989 nr 7.

¹⁴ jfr Rt 1985 s 93 særlig s 97

¹⁵ Ole Gjems – Onstad Tor S Kildal 2005. s 153

¹⁶ Jf Ot.prp 18(1976-77) s 5

¹⁷ Ole Gjems – Onstad, Tor S Kildal 2002, Lærebok i merverdiavgift, s. 337 hevder dette er lov nr 4 av den aktuelle datoen. Dette må være en trykkfeil.

Det er bestemmelsen i § 21 (3) som nå er under endring med innføringen av justeringsreglene for fast eiendom. Begrunnelsen for innføringen av justeringsreglene er langt på vei de samme som for innføringen av 3. ledd i 1977. Endringen trer i kraft 1 januar 2008. Bestemmelsen i § 21 (3) faller bort fra og med 1 januar 2011.

2.2 Bakgrunn for lovendringen

Det har vist seg at tidligere regler ikke var tilstrekkelige for å gjenspeile de reelle forhold og byggets tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, så vel faktisk som økonomisk¹⁸. For eksempel vil et bygg etter bestemmelsen i § 21 3.ledd etter hovedregelen miste fradragsrett for inngående merverdiavgift, dersom bygget de første 14 dagene leies ut til for eksempel bankvirksomhet som er unntatt avgift for deretter i all fremtid å bli leid ut til avgiftspliktig virksomhet. Likeledes vil byggherren etter denne bestemmelsen kunne kreve fradrag på bakgrunn av avgiftspliktig virksomhet for etter tre år å selge eiendommen som privatbolig. Dette fradraget gjenspeiler ikke bruken av bygget utover de første tre år. Sett i forhold til byggets levetid vil begge disse løsninger være uheldige.

Forsøket på å avhjelpe tilpasningsproblematikken ved innføringen av § 21 (3) har bare delvis vært vellykket i forhold til målsetningen om at avgiften skal avspeile det reelle forhold. I tillegg til dette har det vært et ønske å samkjøre de norske reglene med EU og andre nordiske lands bestemmelser for å unngå uønskede tilpasninger på bakgrunn av internasjonal forskjell i regelverket. Med bakgrunn i dette ble det nedsatt en arbeidsgruppe for å se på ønskelige endringer i loven. Denne arbeidsgruppen utferdiget en rapport¹⁹ som er bakgrunnen for Ot.prp. 59 (2006-2007). Dette arbeidet har resultert i de nylig vedtatte justeringsreglene som innen 2011 skal avløse og avvikle dagens system.

¹⁸ <http://www.stortinget.no/otid/2006/o070612-04.html>

¹⁹ Merverdiavgift og uttak – rapport fra en arbeidsgruppe – avgitt til Finansdepartementet 28. februar 2003

3 Justeringsreglene

3.1 Hva innebærer justering

Justering av inngående merverdiavgift innfører symetri i regelverket omkring etterfølgende avgiftsbehandling av inngående merverdiavgift på fast eiendom. Samtidig er reglene med på å redusere terskelvirkningene ved omdisponering av eiendommen, dette i motsetning til den tidligere ensidige tilbakeføringsreglen i mval § 21 3.ledd som innebar en full tilbakebetaling av tidligere tildelt fradrag ved endret avgiftsmessig bruk av bygget. Økt avgiftsmessig tilknytning innebar etter tidligere rett ingen positiv konsekvens for byggherre, noe som medførte store terskelvirkninger ved omdisponering. Ved innføringen av justeringsreglene vil endret avgiftsmessig tilknytning gi et etterfølgende avgiftsoppgjør utfra et forholdsparameter innenfor justeringsperioden. Dette både til gunst og ugunst for byggherre.

Innføringen av justeringsreglene etablerer et nytt element i norsk merverdiavgiftsrett. Etter justeringsreglene skal det nå justeres forholdsmessig for bruken innen det enkelte regnskapsår eller for gjenværende del av justeringsperioden i en eventuell overdragelsessituasjon. Tidligere har dette vært en absolutt tilbakeføringsplikt slik at redusert avgiftsmessig bruk har medført at all fradragsført avgift skal tilbakebetales - også avgift fra årene før endringen. Dette innebærer at justeringsreglene i større grad enn den tidligere regelen vil avspeile den reelle avgiftsmessige tilknytningen bygget innehar. På denne måten vil avgiftsberegningen bli riktigere sett i forhold til den faktiske og økonomiske bruken²⁰, noe som er en uttrykt målsetning fra lovgiver.

Innføringen av justeringsreglene vil også medføre at terskelvirkningen av en endring i bruken av bygget blir lavere enn dagens situasjon. En redusert tilknytning til det avgiftspliktige området får ikke like omfattende konsekvenser som etter den absolutte

²⁰ Ot.prp. 59 (2006-2007) s. 6

tilbakeføringsplikten etter § 21 3. ledd. På denne måten vil justeringsreglene åpne for større dynamikk for utleie av fast eiendom.

Eksempelvis vil en eiendom som er leiet ut til avgiftspliktig virksomhet gjøre byggherre berettiget til fradrag for inngående avgift etter begge regelverk. Dersom bygget i år to leies ut midlertidig som undervisningslokale²¹ i ett år for så senere å leies ut til avgiftspliktig virksomhet i all fremtid, vil de to regelverkene slå svært forskjellig ut. Etter § 21 3. ledd vil hele fradraget for inngående avgift skulle tilbakeføres. Etter justeringsreglene vil 1/10 av inngående avgift skulle justeres og tilbakebetales. Forskjellen her kan utgjøre svært store summer for byggherre. Terskelvirkningen av å leie ut til undervisningslokale er følgelig drastisk redusert ved innføringen av justeringsreglene. Det vil være svært gunstig for effektivitet og dynamikk i leiemarkedet at disse terskelvirkningene er små.

Statens inntekter kan også komme til å øke som følge av endringen, fordi justeringsperioden er så lang som den er og tilpassningsmulighetene for å unngå tilbakeføring blir sterkt redusert. Provenyhensynet er i følge Finansdepartementet ikke avgjørende for innføringen av justeringsregler. Det er først og fremst tilpassningsproblematikken som er ønsket avhjulpet²². Disse hensynene vil likevel i stor grad være sammenfallende.

3.2 Kapitalvare

Justeringsreglene forutsetter at det er *kapitalvarer* som er gjenstand for justering. Hva som utgjør en kapitalvare er definert i lovens § 26 c nr 2. Bestemmelsen fastslår at det er ”fast eiendom” som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på byggearbeidet utgjør minst 100 000 kr innen ett regnskapsår som er å anse som en kapitalvare. Dersom det ikke har vært foretatt slike endringer, er bygget uavhengig av verdi ikke å anse som kapitalvare for det aktuelle regnskapsår. Justering i dette aktuelle

²¹ Undervisningslokale er unntatt avgift etter bestemmelsene i mval § 5b nr 3

²² Ot prp 59 (2006-2007) s 61

regnskapsåret vil da bero på kapitalvarer som har oppstått i eventuelle tidligere regnskapsår. På denne måten kan ett og samme bygg være kapitalvare i flere forskjellige justeringsperioder på en gang. Samtidig kan sogar et svært stor bygg unngå å bli betraktet som kapitalvare i denne sammenheng, gitt at bygget ikke har vært gjenstand for aktuelle byggetiltak.

Den alminnelige språklige forståelsen av denne definisjonen tilsier at det er den faste eiendommen som er en kapitalvare, gitt at øvrige vilkår er oppfylt. Begrepet er ikke benyttet konsekvent i forarbeidene til loven. Odelstingsproposisjonen synes å veksle mellom å kalle byggetiltakene og den faste eiendommen for kapitalvare²³. Dette er noe uheldig, da det skaper uklarheter i regelverket. Begrepet kapitalvare bør beholdes den faste eiendommen og ikke byggetiltakene av hensyn til sammenheng i regelverket. Særlig er dette aktuelt for reglene om overdragelse av kapitalvarer i § 26 d. Dette vil jeg komme tilbake til.

3.2.1 "Fast eiendom"

Hva som skal regnes som "fast eiendom" er ikke definert i loven eller forarbeidene. En viss pekepinn følger likevel av lovbestemmelsen. Lovens § 26 c nr 2 fastslår at det er en "fast eiendom" som er gjenstand for ny-, på- eller ombygging som anses som en kapitalvare. Det er dermed klart at lovgiver anser også bygget for å være en fast eiendom og ikke bare grunnen. Dette fordi grunnen alene ikke kan være gjenstand for verken ombygging eller påbygging. Dette er i samsvar med den alminnelige forståelsen av "fast eiendom", som gjerne defineres som "grunn med eller uten bebyggelse"²⁴. Støtte for dette er å finne i atskillig teori. For eksempel kan det vises til Falkanger som forutsetter at bygget i prinsippet er løsøre, men betraktes som fast eiendom fordi den er varig knyttet til grunnen²⁵.

²³ Se for eksempel Ot prp 59(2006 – 2007) nederst i høyre kolonne s 51 mot høyre kolonne s 53.

²⁴ Gisle, Jon, 2002

²⁵ Falkanger, Thor 2001 s 87

Dersom gårdeier har to separate matrikkelnummer og to separate bygningsmessige konstruksjoner, må det være klart at dette skal behandles som to separate faste eiendommer. Dette er i samsvar med gjeldende rett. Det er likevel en vesentlig prinsipiell forskjell mellom mval § 21 3.ledd og justeringsreglene på dette punktet. Dagens regel gjelder ”bygg og anlegg”. Justeringsreglene benytter begrepet ”fast eiendom”. Dette gir grunnlag for å spørre om endringen er ment å være strengere bundet opp til matrikkelnummeret enn dagens regel. Forskjellen er ikke kommentert i forarbeidene.

Spørsmålet om tolkningen av ”fast eiendom” etter mval § 26 c nr 2 er tatt opp i finanskomiteens instilling²⁶. Komiteens mindretall påpeker at ”fast eiendom” ikke er definert i loven eller odelstingsproposisjonen og at det er uklart om begrepet er ment å omfatte de enkelte matrikkelnummer, det enkelte bygg eller den enkelte seksjon. Komiteen legger til grunn at begrepet skal tolkes i samsvar med Finansdepartementets tidligere uttalelser i forbindelse med forskrift nr 80, som nå er opphevet. Her ble det lagt til grunn at hver seksjon anses som egne faste eiendommer.

En slik forståelse som mindretallet legger opp til i forhold til seksjoner er i samsvar med den alminnelige språklige forståelsen av ”fast eiendom”. I nær alle sammenhenger behandles både seksjoner og for så vidt festetomter som selvstendige ”faste eiendommer”. Dette har også vært gjengs oppfatning innen merverdiavgiftsretten tidligere jfr BFU 58/06. Seksjoner og festetomter fremstår som separate, naturlige, selvstendige enheter med fastsatte grenser som vanskelig kan endres. Eierseksjoner og festeeiendommer kan omsettes uavhengig av henholdsvis bygget som helhet og hovedbruket. Formålet med å seksjonere et bygg eller å opprette et tomtfesteforhold er gjerne at disse skal kunne disponeres av forskjellige eiere uavhengig av hverandre. En separat behandling støttes også ved at eiendommene har egne blad i tinglysningsregisteret samt er gjenstand for dokumentavgift ved overdragelse. Dersom seksjoner ikke skal kunne behandles separat

²⁶ Innst. O. Nr 94 (2006-2007) punkt 5.2

etter justeringsreglene, vil dette medføre betydelige ulemper for sameiet som sådant. En oppgradering i seksjon 1 av eier A vil, dersom seksjonene samlet ses som én kapitalvare, kunne få avgiftsmessig innvirkning for eier B i seksjon 2. Dette kan vanskelig sees å være lovgivers intensjon. Spørsmålet er ikke avklart, men mye taler for at seksjoner og festetomter må anses som egne "faste eiendommer" også etter justeringsreglene.

Videre kan tenkes en situasjon der det på ett matrikelnummer står to bygg som ikke er seksjonert, eller der det er to matrikelnummer som ligger til grunn for en bygningsmessig enhet. Skal "fast eiendom" i mval § 26 c nr 2 tolkes til å omfatte det enkelte bygg?

Forarbeidene åpner for at det på en "fast eiendom" kan stå flere enn ett bygg. Blant annet forutsetter Finansdepartementet²⁷ at to bygg på én fast eiendom vil kunne anses som separate "deler" relatert til § 26 e 6. ledd. Dette er for øvrig også en naturlig tolkning av begrepet "fast eiendom". Der eiendommen består av flere bygninger vil det være unaturlig å legge byggearbeider i forgården sammen med byggearbeider i bakgården, dersom dette ikke er samme bygg og byggene ikke har noen nær og funksjonell tilknytning til hverandre. Dette til tross for at matrikelbestemmelsene for de to byggene er det samme. En slik forståelse er også lagt til grunn på andre områder innen skatteretten. For skattefritak ved utleie av egen bolig der boligeiendommen består av flere bygg, er den alminnelige regel at det enkelte bygg behandles for seg, med mindre det er en nær og funksjonell tilknytning mellom byggene²⁸. Det er nærliggende å benytte de samme betraktningene innenfor avgiftsretten og behandle det enkelte bygg som en "fast eiendom". På den annen side tilsier lovens ordlyd at "fast eiendom" skal tolkes som noe annet enn bygg.

Fast eiendom er, som tidligere påpekt, definert som "grunn med eller uten bygg". Når lovgiver avløser bestemmelsen fra § 21 (3) som omhandler nettopp bygg med § 26 c nr 2 som omhandler "fast eiendom", må det antas at dette er gjort med hensikt. "Fast eiendom"

²⁷ Ot prp nr 59 (2006-2007) s 68

²⁸ For skattefritak ved utleie av fast eiendom er dette berørt i Lignings ABC 2006 i punkt 4.1 under overskriften Bolig – fritakslignet bolig og fritidseiendom

er et mer veldefinert uttrykk juridisk enn ”bygg” og det må følgelig være klarere hva det innebærer. Ut fra en slik betraktning finner jeg at lovendringen innebærer at flere bygg på samme eiendom må behandles samlet i relasjon til kapitalvarebegrepet. Denne endringen i begrepsbruken fra ”bygg og anlegg” til ”fast eiendom” er ikke kommentert i odelstingsproposisjonen²⁹.

I sin klare form innebærer dette eksempelvis at en stor eiendom på flere tusen mål med to registrerte bygg etter hovedregelen skal behandles samlet som én kapitalvare etter justeringsreglene. Dette til tross for at de i realiteten kan ligge en kilometer fra hverandre. Påbygg på det ene bygget skal etter bestemmelsen i § 26 d 1. ledd regnes sammen med ombygging på det andre. Se dog punkt 3.2.2.

Samme hensyn taler for at en funksjonell enhet stående på to matrikkelnummer skal behandles som to separate bygg. Bygges det en kantine i den ene delen av bygget, noe som vil være en ombygging, innebærer dette en fordel også for det andre. Justeringen skal likevel bare skje for det matrikkelnummeret der kanten ligger. Strekker kanten seg over i det andre bygget, må det i tilfelle skje en forholdsmessig fordeling mellom byggekostnadene på de separate byggene. Det kan følgelig tenkes at et tiltak som i prinsippet ville medføre at bygget oppfyller vilkårene for ”kapitalvare” etter § 26 c nr 2, likevel ikke vil omfattes av justeringsreglene. Dette fordi kostnaden skal fordeles på de to matrikkelnummerene noe som innebærer at den fordelte inngående verdien ikke er høy nok til at byggetiltaket skal utgjøre en kapitalvare på det enkelte matrikkelnummeret. Konsekvensen vil kunne være direkte fradrag uten etterfølgende justering.

3.2.2 Del av kapitalvare

Hovedregelen om at justering skal foretas for kapitalvare som nevnt i § 26 c nr 2 gjelder tilsynelatende ikke uten unntak. Det følger av § 26 e 6. ledd at dersom endringen i bruken kun gjelder ”del” av en fast eiendom, skal justering foretas separat for denne ”delen”.

²⁹ Se dog punkt 3.2.2

Bestemmelsen fraviker hovedregelen om at ”kapitalvare³⁰” er gjenstand for justering så langt ”kapitalvaren” består av flere ”deler”. Bestemmelsen er lite kommentert i forarbeidene, og det er uklart hvordan ”del av kapitalvare” skal forstås. Departementet legger til grunn at der en fast eiendom består av flere bygg og endringen bare angår det enkelte, skal dette bygget justeres for seg³¹. Departementet legger dette riktignok kun frem som et eksempel på hva som skal anses som en ”del av kapitalvare”. Forarbeidene fremsetter også muligheten for at et påbygg skal kunne selges for seg³². Dette må være utfra betraktningen om at et påbygg skal kunne utgjøre en ”del” i relasjon til § 26 e 6.ledd. Hvilke andre ”deler” som skal justeres separat kommer ikke frem av forarbeidene og er heller ikke kommentert i forarbeidene.

Et eget bygg vil være en egen fysisk, funksjonell, naturlig enhet. Gode grunner taler for at egne bygg skal justeres hver for seg i forhold til kostnader som utelukkende relaterer seg til det aktuelle bygget. Byggene kan, som nevnt, ligge svært langt fra hverandre og være helt uten indre sammenheng til tross for at de utgjør samme ”faste eiendom”³³. At dette kan utgjøre en ”del av kapitalvare” bør være klart. Men hvor skal grensen trekkes for andre funksjonelle naturlige enheter?

I et useksjonert næringsbygg vil det ofte være flere uavhengige leietakere som disponerer egne arealer helt uavhengig av byggets øvrige brukere, for eksempel ved å disponere en egen etasje. Etter forskrift 117 vil disse delene kunne unntas eller inntas i utleiers frivillige registrering avhengig av bruken. På denne måten vil arealer i bruk av leietaker som ikke driver avgiftspliktig virksomhet kunne leies ut uten merverdiavgift, mens øvrige arealer i bygget leies ut avgiftspliktig til avgiftspliktig bruker. En nærliggende tolkning av ”del av kapitalvare” vil følgelig være at det er påkostninger og ombygginger innen den enkelte

³⁰ Slik begrepet er definert i § 26 c nr 2

³¹ Ot. prp nr 59 (2006-2007) s 68

³² ibid s 57

³³ Jfr 3.2.1

bruksenheten som er avgjørende for justering³⁴. Gjennom å tolke det enkelte utleide arealet som egen separat ”del av kapitalvare” vil endringer gjort i dette lokalet justeres her. Dette vil gi en nøyaktig avgiftshåndtering i forhold til den faktiske bruken. Denne tolkningen blir likevel problematisk når det kommer til endringer. Hva skjer i tilfelle når brukerne av bygget begrenser og utvider sine arealer? Vil dette medføre at det opprettes nye ”deler”? Forsvinner i tilfelle de gamle ”delene” eller innlemmes de i nye? Det kan også tenkes et kjøpesenter med svært mange butikklokaler. Skal de regnes som en del av kapitalvaren den ”faste eiendom” hver for seg og således være gjenstand for separat justering³⁵?

Spørsmålet om hva som anses som en ”del” finner liten konkretisering i forarbeidene, og manglende behandling av dette indikerer at lovgiver ikke har vært oppmerksom på konsekvensene av de forskjellige tolkningsalternativene bestemmelsen åpner for. Særlig vil dette være aktuelt i forhold til ”bagatellgrensen” som behandles nedenfor i punkt 3.3.6.

Formålet med innføringen av justeringsreglene er at avgiftsmyndighetene ønsker en riktigere avgiftsbehandling av bygget sett i forhold til den faktiske og økonomiske bruken. En oppdeling som nevnt over, der alle ”naturlige funksjonelle enheter” eller alle arealer utleid på samme kontrakt behandles separat, vil fremme dette formålet. Dette fordi en svært nøyaktig avgiftsbehandling, sett i forhold til faktisk bruk, blir lagt til grunn. Samtidig vil konsekvensen av en slik forståelse innebære at justeringsreglene vil kunne bli mindre praktiske. Kun tiltak på eiendommens fellesarealer vil da bli å justere på ”kapitalvaren” slik det er definert i § 26 c nr 2. En finmasket oppdeling av bygget vil også i praksis medføre ekstra arbeid for byggherre og avgiftsmyndighetene. En slik forståelse vil videre kunne få konsekvenser av betydningen av bagatellgrensen³⁶ i § 26 e 5. ledd. Andre faktiske problemer vil være definisjonsproblemer og grensedragning, noe som vil kunne bidra til å gjøre justeringsreglene utilgjengelige og vanskelige å håndheve.

³⁴ Diskutert med advokatfullmektig Knut Leinæs, Ernst og Young

³⁵ Dette kommer jeg tilbake til under behandlingen av bagatellgrensen i punkt 3.3.6

³⁶ Se punkt 3.3.6

Et praktisk problem som vil kunne oppstå dersom det enkelte leieforhold eller lokale skal legges til grunn for justering vil melde seg ved utleie av svært små lokaler. I realiteten kan et utleid ”lokale” bestå av et enkelt cellekontor eller en salgsstand. Dersom ”del av kapitalvare” skal tolkes til å omfatte det enkelte utleieobjektet i den enkelte kontrakt vil inngående avgift på oppføringskostnaden som skal fordeles på enhete kunne bli forsvinnende liten. En fremtidig justering de neste ti årene for en så minimal sum vil virke unødvendig formalistisk og uforholdsmessig.

Manglende kommentarer og eksemplifisering av hva som skal forstås som en ”del”, tyder på at departementet ønsker at unntaket for separat justering for deler kun skal gjelde i de klare tilfellene. Dersom dette var ment å skulle omfatte alle separate leieforhold i naturlige enheter, ville det vært nærliggende å kommentere dette i forarbeidene i større grad enn hva som er gjort da en slik forståelse ville fått store konsekvenser for regelverket i sin helhet³⁷. Slik jeg ser det, taler dette avgjørende imot at andre, mindre funksjonelle enheter og separate utleieobjekter skal kunne utgjøre ”deler” etter bestemmelsen i § 26 e 6. ledd. Eksempelet med et separat bygg som departementet fremlegger, er det klareste eksempelet på når separat justering vil være hensiktsmessig og ønskelig sett i forhold til formålet bak justeringsreglene. Uten andre holdepunkter ser jeg det som mest naturlig å forstå ”del av kapitalvare” dithen at det omfatter kun separate bygg slik eksempelet i forarbeidene legger frem. Kun i særlige tilfeller vil andre ”deler” av kapitalvare skulle underlegges separat justering.

Det har vært påpekt³⁸ at det følger av systemet i forskrift 117 å legge det enkelte utleide arealet til grunn for justeringsforpliktelsen. Jeg ser dette som vanskelig forenlig med ordlyden i §§ 26 c nr 2 og 26 e 6. ledd jfr beskrivelsen i forarbeidene. Da det må være klart at lovens system etter alminnelige rettskildeprinsipper må gå foran forskrift. Etter dette finner jeg det klart at det enkelte utleide areal ikke kan anses som egen ”del” etter § 26 e 6. ledd.

³⁷ Se særlig punkt 3.3.6

³⁸ Av advokatfullmektig Knut Leinæs Ernst og Young

Jeg vil komme nærmere tilbake til hvilke konsekvenser de forskjellige tolkningsalternativene får når jeg behandler bagatellgrensen i punkt 3.3.6.

3.2.3 Beløpsgrensen

Grensen på 100 000 kr for at endringsarbeidet skal oppfylle vilkårene for ”kapitalvare” er relativt lav sett i forhold til dagens byggepriser. For at inngående merverdiavgift på tiltaket skal utgjøre 100 000 kr, må verdien av totalentreprisen være 500 000 kr inkl mva. De fleste større byggetiltak vil falle innunder justeringsreglene. Et sentralt spørsmål er likevel om loven forutsetter at det enkelte byggetiltak skal være gjenstand for justering eller om forskjellige byggetiltak innenfor justeringsperioden eller samme regnskapsår skal samles.

En næringseiendom får for eksempel et påbygg i januar år 1 med total byggekostnad på 300 000 kr. Deretter blir det foretatt en ombygging av byggets innvendige arealer til en verdi av 300 000. Samlet oppfyller byggetiltakene vilkåret for å være en kapitalvare etter definisjonen i § 26 c nr 2. Hver for seg oppfyller byggetiltakene ikke vilkåret. Er bygget å anse som kapitalvare i henhold til § 26 c nr 2 for det aktuelle året?

Spørsmålet er ikke endelig avklart i lovteksten som fastslår at ”fast eiendom” er en kapitalvare så fremt den faste eiendom har vært gjenstand for ”ny-, på- eller ombygging”. Bestemmelsen er etter en alminnelig språklig forståelse åpen for at ”ny-, på- eller ombygging” kan være i entall og flertall. Odelstingsproposisjonen fastslår derimot³⁹ at ”ulike tiltakene” innen et regnskapsår skal legges sammen ”ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare eller ikke”. Det fremstår som noe uklart hva som menes med ulike tiltak. Dette kan enten forstås som at alle ombygginger og alle påbygginger som ferdigstilles innen et regnskapsår skal legges sammen, slik at ombygginger justeres for seg og påbygginger for seg⁴⁰. Alternativt kan dette forstås som at alle tiltak som fullføres i et

³⁹ Ot prp nr 59 (2006-2007) s 52

⁴⁰ Forslag til løsning fremsatt av advokatkontoret Selmer <http://selmer.no/cda/viewfile.aspx?id=5061>

regnskapsår skal legges sammen og således være grunnlag for justeringsforpliktelsen som oppstår dette året. Jeg mener denne siste forståelsen må legges til grunn. Motsatt ville bestemmelsen medføre en rekke praktiske problemer med å avklare hva som er ett og hva som er flere tiltak innen et regnskapsår. Det kan være klart at et påbygg i januar og en ombygging i mars er to separate byggeprosjekter, men grensen vil ofte ikke være lett å trekke. Av effektivitetshensyn vil det derfor være mest hensiktsmessig å samle alle tiltak som fullføres innen et regnskapsår.

Et annet eksempel vil være der bygget får et påbygg ferdigstilt i desember år 1 og er så gjenstand for ombygging i januar år 2. Kostnadene ved byggeprosjektet forutsettes å være de samme som i forrige eksempel. Byggeprosjektene forutsettes videre å være uavhengig av hverandre, og den avgiftspliktige forutsettes ikke å ha avvikende regnskapsår. Resultatet vil her bli motsatt av foregående eksempel.

Justeringsforpliktelser oppstår innen et regnskapsår. Lovens § 26 e 2. ledd fastslår at det er det regnskapsåret kapitalvaren er fullført som er utgangspunktet for justeringsperioden. Forutsettes det her at byggetiltakene er separate og dermed fullføres i sine respektive regnskapsår, vil inngående merverdiavgift for det enkelte regnskapsår ikke overstige grensen på kr 100 000. Byggetiltakene faller ikke innunder justeringsreglene. Konsekvensen av dette er at tiltakene ikke gir grunnlag for justering. Merverdiavgiftsrettens hovedregel om fradrag vil derfor komme til anvendelse. Følgelig kan løsningen bli at direkte fradrag innrømmes, gitt at bygget er i avgiftspliktig virksomhet.

3.2.4 Leietakers påkostninger

Det fastslås i proposisjonen⁴¹ at de tiltak som utføres av leietakere skal slås sammen med tiltak utført av utleier. Dette kan for eksempel skje ved at en byggherre foretar en utbygging med inngående avgift på kr 150 000. Leietaker foretar en oppgradering av hele bygget med inngående avgift på kr 150 000. Begge oppfyller i prinsippet beløpsgrensen for

⁴¹ Ot prp nr 59 (2006-2007) s 52 og 66

kapitalvare, men etter forarbeidene tyder det på at kr 300 000 skal være justeringsgrunnlaget for det aktuelle året.

Forarbeidene begrunner ikke hvorfor disse tiltakene skal legges sammen, men bakgrunnen synes å være at leietakers tiltak på eiendommen øker verdien på byggherres formuesobjekt og således i realiteten betales av utleier gjennom en redusert leie, alternativt forskuddsleie.

Videre kan en slik regel begrunnes i at det vil stride mot formålet med justeringsreglene om ikke leietakers påkostninger skal inntas i justeringsforpliktelsen til utleier. Leietaker eier ingen kapitalvare og kan skilles fra leieobjektet på relativt kort varsel. Dersom justering aldri skal skje for leietakers egne tiltak, vil leietaker strengt tatt kunne stå for omfattende tiltak på eiendommen uten at disse skulle medføre en justeringsforpliktelse på eiendommen. Dette ville åpne for opplagte omgåelsesmuligheter.

På den annen side kan det tenkes ombygginger av stort omfang som på ingen måte er til utleiers fordel. Dersom leietaker for eksempel etablerer treningssenter med garderober i et kontorlokale, vil dette være en ombygging som normalt vil ha en slikt omfang at det omfattes av justeringsreglene. Etableringen av garderober og treningssenteret kan være til gårdeiers fordel, men det kan også ha et omfang som innebærer tildels store ulemper for gårdeier. Det kan tenkes at treningssenteret forringer utleieverdien av arealet ved at denne plassen opptas til garderobe dersom leietaker flytter. Hvorfor tiltaket skal justeres på gårdeiers hånd fremstår her ikke som klart. Grensedragningen mellom hvilke tiltak som er til utleiers gunst eller ugunst vil være vanskelig å trekke. Forenklingssyn tilsier derfor at regelen ikke åpner for skjønn.

Det fremstår også som uklart hvordan avgiftsfradraget skal håndteres på leietakers hånd. Det er klart at ikke både gårdeier og leietaker kan få fradrag for den inngående avgift, men forarbeidene gir ingen retningslinjer på hvordan dette skal gjennomføres. Det må være klart at dersom regningen for tiltaket stiles til leietaker, vil det være leietaker som får det opprinnelige fradraget for inngående avgift. Betrakningen om at leietakers investering

betales av gårdeier gjennom en redusert leie, tilsier at utleier får fradrag for kostnaden gjennom leien. Dette rimer også med at det skal innlemmes i justeringsforpliktelsen. Dersom lokalet tas ut av avgiftspliktig virksomhet, vil gårdeier i fremtiden bære justeringsbyrden for dette. Uten et opprinnelig fradrag for den inngående avgiften vil dette fremstå som svært urimelig.

Dersom leietaker endrer sin avgiftsmessige status, men blir værende i lokalet, er det nærliggende at det oppstår en egen justeringsforpliktelse for ham som da er uavhengig av gårdeiers eventuelle tilbakeføringsplikt og justering. Her vil leietaker som hovedregel måtte justere i stedet for gårdeier for leietakers egne tiltak.

I tilfeller der leietaker forestår store påkostninger på eiendommen vil eieforholdet til påkostningene gjerne fremgå av leieavtalen. Dersom leieavtalen klart sier at disse ombyggingene skal settes tilbake i opprinnelig stand ved kontraktens utløp, vil løsningen forarbeidene fremsetter fremstå som svært urimelig. Det samme vil gjelde dersom det fremgår av avtalen at gårdeier ved utgangen av leieforholdet skal betale et vederlag for de ombygginger som overtas fra leietaker. I disse tilfellene brister forutsetningen om at byggetiltakene er til gårdeiers fordel, og at de i virkeligheten bekostes av gårdeier gjennom en redusert leie. Forarbeidene kan ikke forstås dit hen at justering skal foretas hos gårdeier også der gårdeier må kjøpe ut ombyggingene. Dette må være klart på tross av at noe egentlig unntak ikke er inntatt i forarbeidene. En motsatt løsning ville kunne innebære at byggherre får doble justeringsforpliktelser på bakgrunn av samme uønskede byggetiltak. Justeringsforpliktelse 1 oppstår når leietaker bygger om lokalet til for eksempel treningssenter. Justeringsforpliktelse 2 oppstår når leietaker fjerner treningssenteret og bygger tilbake til alminnelig kontorlokale. Begge disse byggearbeidene kan tenkes å falle innunder justeringsreglene som ombygging da hverken oppbygging eller riving kan anses som noe annet enn ”ombygging”. Dette kan ikke ha vært lovgivers hensikt.

3.2.5 Grensen mot vedlikehold

Grunnlaget for justeringsforpliktelser er etter lovens § 26 c nr 2 sammenholdt med bestemmelsene § 26 d, inngående avgift på fast eiendom som har undergått ny-, på-, eller ombygging. Dette omfatter ikke vedlikehold, reparasjon og driftskostnader.

En sontring mellom vedlikehold/reparasjon og reelle påkostninger har vært gjeldende også etter dagens regel. Etter disse bestemmelsene skilles det mellom vedlikehold/reparasjon og påkostninger/oppføringskostnader. Både etter § 21(3)⁴² og etter justeringsreglene er det naturlig å benytte det alminnelige skatterettslige vedlikeholdsbegrep for å foreta denne sontringen. Denne grensen har tidligere vært uklar, men spørsmålet er berørt i forarbeidene til justeringsreglene. Her fremkommer det at det i denne vurderingen skal legges til grunn de samme kriterier som legges til grunn ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning etter avskrivningsreglene i skatteretten⁴³.

Med en slik forståelse vil tilbakeføring til den standard bygget har hatt på nåværende eller tidligere eiers hånd være å anse som vedlikehold/reparasjon og følgelig ikke gi grunnlag for noen justeringsforpliktelse⁴⁴. Arbeid ut over dette vil bli ansett som en del av den opprinnelige oppførelsen, og dermed være gjenstand for justering gitt at øvrige vilkår er oppfylt. Hvordan slike påkostninger skal legges inn i ordlyden ny-, på- eller ombygging er noe uklart. Det er klart at det kan skje en påkostning uten at dette, etter en naturlig forståelse, kan sies å være en ombygging. For eksempel kan påkostningen oppstå i at det legges et mer eksklusivt gulv i lokalet. Ombygging må følgelig tolkes utvidende til å omfatte slike påkostninger.

Dette skatterettslige skillet mellom vedlikehold/reparasjon kontra påkostninger kommer frem av rettspraksis og er blant annet behandlet i Rt 1940 s. 594 og sementert i Rt 1999 s.

⁴² Gjems-Onstad, Ole 2002, mva-kommentaren, s. 338

⁴³ Ot prp 59 (2006 – 2007) s 66

⁴⁴ Lignings ABC punkt 4 under vedlikehold.

<http://skatteetaten.no/Templates/Handbok.aspx?id=54675&epslanguage=NO&mainchapter=54745#54745>

1303. I denne siste dommen fra 1999 fikk skattyter ikke medhold i at et svært omfattende rehabiliteringsarbeid var å anse som fradragsberettiget vedlikehold, da rehabiliteringen var så omfattende at den opprinnelige bygningen ikke lenger var i behold.

Dersom påkostningen er aktiveringspliktig etter skattereglene, skal den også regnes til justeringsgrunnlaget.

3.3 Begivenheter som utløser "justerings plikt/-rett"

Det fremgår av ordlyden i mval § 26 d 1. ledd at den registrerte næringsdrivende skal justere den inngående avgift når bruken av kapitalvaren⁴⁵ etter fullføringen "endres i forhold til det fradragsberettigede formål". Justering skal foretas dersom bygget får en endret avgiftsmessig tilknytning. Bakgrunnen for en endring i byggets avgiftsmessige tilknytning vil kunne relatere seg til ulike former for omdisponering. Jeg vil i det følgende behandle noen av de mest praktiske.

3.3.1 Endret faktisk bruk

Justeringsforpliktelser vil først og fremst oppstå dersom en bruker og eier av et bygg helt eller delvis endrer avgiftsmessig status. En slik endring kan forekomme på to måter, enten ved endret faktisk fysisk bruk eller ved endret avgiftsmessig status på grunn av en lovendring⁴⁶. Det ene vil være en endring i faktisk bruk ved at objektet brukes til en annen type virksomhet. Eksempelvis kan et lokale som tidligere har vært leid ut til bakerbutikk omdisponeres til undervisningslokale. Byggets avgiftsmessige tilknytning endres av det nye leieforholdet, og det skal foretas en justering.

⁴⁵ Kapitalvare er definert i § 26 c nr 2 til å være "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner."

⁴⁶ Det kan også tenkes en tredje mulighet, der avgiftsmessig status endres på grunn av endring i en frivillig registrering, men dette vil jeg ikke behandle.

Ny-, på-, eller ombygginger som eier foretar på eget bygg til egen bruk vil være fradragsberettiget så lenge det drives avgiftspliktig virksomhet. Dersom eier/bruker endrer avgiftsmessig status, vil dette medføre at avgiften skal justeres i samsvar med den endrede bruken. For eksempel kan det tenkes at den avgiftspliktige bakeren i stedet ønsker å drive kokkeskole som er unntatt merverdiavgift jfr mval § 5b (1) nr 3 .

Denne endringen fra baker til undervisningslokale kan også tenkes for leide bygg. I slike situasjoner faller virksomheten i bygget utenfor det avgiftspliktige område og oppfyller ikke lenger vilkårene for frivillig registrering etter forskrift 117. Tidligere fradragsført merverdiavgift skal tilbakebetales gjennom en justering. Motsatt, der byggets avgiftsmessige tilknytning økes på grunn av endret bruk, vil dette medføre et økt fradrag.

Slike endringer kan være absolutte slik som i eksemplene over hvor hele bygget omdisponeres, men kan også være basert på delvise omdisponeringer. En faktisk endring kan bestå i at en avgiftspliktig bruker utvider sitt areal på bekostning av en annen bruker som er utenfor avgiftsområdet. Dette vil øke byggets avgiftsmessige tilknytning og skal som hovedregel justeres forholdsmessig.

3.3.2 Endret avgiftsmessig status på grunn av lovendring

Byggets avgiftsmessige tilknytning kan også endres ved lovendring, slik at den tidligere unntatte bruken blir avgiftspliktig. Teatertjenester er i dag unntatt merverdiavgift, jfr mval § 5b 1. ledd nr 5. Følgelig kan man ikke få fradrag for inngående merverdiavgift dersom bygget brukes til teater. Dersom det skulle komme en lovendring som tilsier at slik virksomhet blir avgiftspliktig, ville hovedregelen tilsi at det skulle foretas en justering på bakgrunn av endringen i avgiftsmessig tilknytning. Her er det imidlertid et unntak som fastslår at dersom retten til fradrag følger av en lovendring, skal det ikke gis fradrag for anskaffelser mv foretatt før lovendringens ikrafttredelse⁴⁷. Det skal derfor ikke justeres for teateret i dette eksempelet.

⁴⁷ Se mval § 26 d 1. ledd

Det motsatte tilfellet kan også tenkes. En tidligere avgiftspliktig virksomhet endrer avgiftsstatus på bakgrunn av lovendring og faller utenfor avgiftsområdet. Dette endrer forutsetningene for den opprinnelige fradragsretten og det skal foretas en justering. Denne regelen følger forutsetningsvis av unntaket i mval § 26 d 1. ledd. som beskrevet ovenfor. Her vil den avgiftspliktige i realiteten miste en fradragsrett. Et eksempel på dette vil kunne være utleie til virksomhet som er omfattet av kompensasjonsloven. Deler av denne loven er nå funnet å være delvis ulovlig statsstøtte etter dom i ESA⁴⁸. Dersom loven endres som følge av dette, vil lokalet ikke lenger kunne registreres etter forskrift 117. Følgen av dette vil være justering.

Hvorfor justering skal foretas i det ene og ikke andre eksempelet her er i liten grad kommentert i forarbeidene. Ut fra symmetrihensyn er det vanskelig å se begrunnelsen for en slik ensidig justeringsplikt. Finansdepartementet påpeker at uten en slik regel vil rett til å justere for tidligere anskaffelser i realiteten innebære en etterfølgende fradragsrett som vil gi store og uoversiktlige provenykonsekvenser. Regelen vil på denne måten være med på å sikre nødvendig dynamikk i merverdiavgiftslovgivningen. Uten en slik begrensning vil staten ha et insentiv om ikke å foreta nødvendige utvidelser av merverdiavgiftsområdet av hensyn til de fradragskrav det ville utløse. Komiteens mindretall påpeker imidlertid i Innst O nr 92 (2006-2007) s 25 at hensynet til parallellitet i regelverket tilsier at det også for de disse tilfellene, bør være anledning til å justere for anskaffelser som er gjort før lovendringen trådte i kraft.

Som følge av dette fremmer mindretallet et forslag om å endre denne bestemmelsen slik at justering skal skje uavhengig av hvilken vei lovendringen går. Mindretallets syn har ikke ført frem.

Byggherre kan sikre seg mot uheldige konsekvenser av en slik lovendring gjennom

⁴⁸ 155/07/COL Avsagt 13/5-2007

kontrakt. Det kan og bør tas inn i leiekontrakter at leietaker selv skal bære belastningen dersom lovendringer tilsier redusert fradrag eller negativ justering for utleier.

3.3.3 Endret avgiftsstatus ved fremleie

Justering på bakgrunn av endret bruk kan også finne sted selv om leietaker selv i utgangspunktet ikke endrer avgiftsstatus. Utskifting av leietaker kan skje gjennom fremleie. Ved fremleie leier byggherre ut bygget til en leietaker som på sin side leier videre til sluttbruker. Denne rekken kan ha svært mange ledd mellom byggherre og endelig bruker. For å opprettholde opprinnelig fradragsprosent og forhindre justering er det avgjørende at den samme fradragsprosenten holdes i alle ledd i utleiekjeden. Det samme vil gjelde dersom fradragsprosenten øker utover i utleiekjeden. Dette fremkommer av forskrift 117 § 1 4. ledd som fastslår at ” Det må foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den som bruker arealene i registrert virksomhet.”

Potensielle justeringsforpliktelser som følge av fremleie vil følgelig utgjøre et risikomoment, fordi byggherre ofte i mindre grad vil ha kontroll over fremleiers bruk av lokalet enn der det er hovedleier som disponerer bygget. Dette fordi kontraktskjeden kan være lang og byggherres tilknytning til endelig bruker vil kunne være svært perifer. For å forhindre overraskende justeringsforpliktelser i slike tilfeller vil det for byggherre og senere utleiere være hensiktsmessig å kontraktsregulere forholdet til forskrift 117. Slik kontraktsregulering kan enten gjøres ved at avgiftsbelastningen rammer den siste i kjeden som frivillig inngår fremleieavtale med en ikke avgiftspliktig eller ved at utleie til leietaker utenfor avgiftsområdet gir byggherre anledning til å si opp eller heve leieavtalen. På denne måten vil byggherre kunne avklare den avgiftsmessige posisjonen før bruksendringen får konsekvenser i forhold til justeringsreglene.

3.3.4 Salg av eiendommen

Bestemmelsen i mval § 26 d 3. ledd legger opp til at justering skal foretas dersom kapitalvaren overdras. Kapitalvaren må her ses i sammenheng med definisjonen i § 26 c nr

2. Det er følgelig overdragelse av den ”faste eiendom” som utløser justeringsplikt. Dette er en samlet justering⁴⁹, hvilket innebærer at det skal justeres for den gjenværende justeringsperioden. Selges bygget i år fem skal det følgelig justeres for 6 år av justeringsperioden. Etter hovedregelen skal dermed 6/10 av fradragsført avgift tilbakebetales.

En slik regel vil kunne medføre store ressurstap for registrerte næringsdrivende. Dette både i form av økonomiske tap ved salg av bygget, men det vil også få konsekvenser for modernisering av bygningsmassen i Norge generelt.

Det vil ut fra et økonomisk perspektiv kunne være lite heldig å selge et bygg i justeringsperioden dersom dette medfører at tidligere fradragsført inngående avgift skal tilbakebetales for den resterende perioden. Dette vil medføre at byggherre får sterke insentiver om ikke å selge eiendommen før utgangen av justeringsperioden. På denne måten vil den næringsdrivende minimere det økonomiske tapet han lider av å måtte justere tidligere fradragsført inngående avgift. For å hindre at nye justeringsperioder skal oppstå, vil en slik regel også medføre at aktørene vegrer seg fra å foreta endringer i byggemassen, nettopp fordi et eventuelt salg ville medføre store økonomiske konsekvenser. Det er nærliggende å anta at konsekvensen av dette blir en gjennomgående svært umoderne bygningsmasse, da oppgraderinger og ombygginger vil bli for dyre. En slik løsning ville også gitt byggherrer sterke insentiver til å tilpasse seg regelverket.

Denne problemstillingen er behandlet i § 26 d 3. ledd 2 pkt. Bestemmelsen legger opp til at kjøper ved overdragelsen kan overta justeringsforpliktelsene i den grad kjøper selv ville hatt fradragsrett. Dette innebærer at effektivitetstapet kun består i de ressurser som går med i å dokumentere byggets avgiftsmessige posisjon gjennom faktiske bruk og forventet fremtidig bruk for kjøper. Blant annet vil kjøpers innsyn i eksisterende leiekontrakter kunne være helt avgjørende for om og hvordan en overdragelse skal finne sted og videre for

⁴⁹ Jfr punkt 3.4.1

spørsmålet om hvorvidt kjøper er villig til å overta justeringsforpliktelsene. Dette dokumentasjonsarbeidet vil være et nytt nødvendig, men forvanskende element ved overdragelse av næringseiendom.

For at kjøper skal kunne overta justeringsforpliktelsene, er det to vilkår som må oppfylles. For det første må kjøper uttrykkelig erklære at han ønsker å overta forpliktelsen⁵⁰. Det er videre et vilkår at kjøper har minst samme fradragsrett som tidligere eier. Dersom ny eier skulle ha mindre fradragsrett enn selger, skal det foretas en delvis justering slik at justeringsforpliktelsen som overtas svarer til den fradragsretten kjøper har.

Det kan tenkes tilfeller der kjøper har økt fradragsrett i forhold til selger. Forarbeidene avklarer ikke hvorvidt det skal kunne foretas en positiv justering til fordel for kjøper i slike tilfeller. Det eneste som sies om dette i forarbeidene følger av en overskrift som omhandler overdragelse av justeringsforpliktelse. Denne overskriften lyder ”Overtakelse av rett og plikt til justering”⁵¹. Hva som ligger i rett til justering ved overdragelse er ikke klarlagt i forarbeidene. Den naturlige tolkningen vil være at kjøper i slike tilfeller skal kunne påberope en rett til positiv justering.

Når kapitalvaren overdras som ledd i overdragelse av virksomhet, skal justering finne sted med mindre kjøper påtar seg justeringsforpliktelsene. Dette følger av bestemmelsen i § 26 d 4. ledd. Den typiske situasjonen vil her være salg av en kiosk, der kiosken selges med all innmat slik som navn, innredning, varelager og også bygget. I slike tilfeller skal det etter justeringsreglene regnes som om bygget er overdratt etter de alminnelige regler. Dersom kjøper ikke ønsker å overta justeringsforpliktelsene, skal det foretas justering på avhenders hånd forut for overdragelsen.

Svært mange bygg eies i dag av single purpose selskaper hvis eneste formål er å eie bygget. Ved en overdragelse av aksjene i dette selskapet skal det ikke foretas noen justering.

⁵⁰ Ot prp 59 (2006 – 2007) s 57

⁵¹ L.c.

Bakgrunnen for dette ligger i selskapsformen. Det er aksjeselskapet som juridisk person som er ansvarlig for justeringsforpliktelsen. Dette forholdet endres ikke ved at selskapet har nye eiere ved salg av aksjer. Følgelig blir justeringsforpliktelsen værende hos den samme juridiske personen før og etter overdragelsen.

Likestilt med overdragelse ved salg bør også være fusjoner, fisjoner og lignende ordninger. Slike ordninger er ikke behandlet i forarbeidene.

3.3.5 Konkurs, dødsfall og andre endringer

Etter den tidligere bestemmelsen i mval § 21 (3) skulle tilbakeføring ikke finne sted dersom den næringsdrivende gikk konkurs, avgikk ved døden eller ved andre forhold der tilbakeføring ville virke særlig urimelig. Disse reglene er ikke videreført i det nye regelverket. Justeringsreglene er sånn sett strengere enn det som har vært gjeldende rett.

Ved gårdeiers konkurs skal det etter justeringsreglene foretas en justering med mindre konkursboet overtar justeringsforpliktelsen. Dette vil være praktisk dersom boet overdrar bygget til en annen avgiftspliktig som er villig til å overta justeringsforpliktelsen.

Noe tilsvarende unntak for avgiftspliktiges dødsfall synes ikke å følge av loven eller forarbeidene. Det bør likevel være nærliggende at også dødsboet, på lik linje med konkursboet, skal kunne overta justeringsforpliktelsene når bygget overdras. Dersom ny eier eller arvingene påtar seg justeringsforpliktelsene, er det ingen åpenbar grunn for at pliktig justering skal finne sted ved avgiftspliktiges dødsfall.

Etter justeringsreglene skal justering også foretas i tilfeller der det vil virke særlig urimelig ved at eiendommen for eksempel blir omregulert som følge av lovendring og følgelig ikke kan brukes til byggherres forutsatte formål. Etter tilbakeføringsreglene i mval § 21 3.ledd var det mulig å søke dispensasjon ved slike uforutsette hendelser. Denne dispensasjonsadgangen er ikke videreført. Et eksempel på en slik urimelighet som synes å følge av forarbeidene er at ekspropriasjon av eiendommen utløser justeringsplikt.

Bakgrunnen for at disse tidligere svært omfattende unntakene nå er fraveket, er at justeringsreglene er ment å avspeile byggets reelle bruk i større grad. Det er også en stor forskjell mellom de to regelverkene i tilbakeføringsplikten. Etter tidligere rett innebar tilbakeføringsplikten at all fradragsført merverdiavgift skulle tilbakebetales ved bruksendring. Etter justeringsreglene skal dette skje forholdsmessig. Går byggherre for eksempel konkurs i år 9, er det kun det siste året det eventuelt skal tilbakeføres for.

Dersom bygget slutter å eksistere for eksempel ved rivning eller brann blir utgangspunktet et annet. Bakgrunnen for justeringsreglene er som nevnt at det skal avspeile bruken av et langvarig driftsmiddel. Ved riving i justeringsperioden brister denne forutsetningen. Departementet legger derfor til grunn i proposisjonen at justering ikke skal skje i de nevnte tilfeller⁵². Dette er fremsatt som eksempler, og det er naturlig å anta at det samme vil gjelde for andre hendelser der bygget opphører å eksistere. Andre eksempler på slike hendelser vil kunne være flom og ras. Hvorfor ekspropriasjon ikke blir å likestille med disse tilfellene, virker vanskelig å begrunne. Dette kan være medvirkende årsak til at ekspropriasjonseksempelet i forarbeidene er svært vagt.

Dersom bygget blir bygget opp igjen etter brann eller riving skal det likevel ikke justeres. Forarbeidene⁵³ legger til grunn at det i stedet skal oppstå en nytt justeringsgrunnlag for det nye bygget.

3.3.6 Når justering likevel ikke skal skje – bagatellgrensen

Hovedregelen om at justering skal foretas dersom den faste eiendommens avgiftsmessige tilknytning endres gjelder, som nevnt, ikke uten unntak. Et av unntakene loven stiller opp følger av § 26 e 5. ledd. Her fremkommer det at dersom ”endringen i fradragsprosenten er

⁵² Ot prp 59 (2006-2007) s 54

⁵³ ibid s 53

mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse”, skal det ikke foretas justering. Dette er også kjent som ”bagatellgrensen”.

Bestemmelsen er ment å forstås slik at det verken er plikt eller anledning til å foreta justering dersom endringen er under denne grensen.

Bakgrunnen for bestemmelsen er forenklingshensyn både for næringslivet og for avgiftsmyndighetene⁵⁴. Uten en slik regel vil arbeidsmengden relatert til justeringsreglene bli formidabel både for myndighetene og den enkelte avgiftspliktige. Noe som kan føre til at gårdeiere vegrer seg mot å foreta små endringer i bygningsmassen, som igjen vil være svært uheldig ut fra et markeds- og nøytralitetsperspektiv. Disse hensynene taler med styrke for å ha en slik bagatellgrense i loven.

Bagatellgrensen kommer til anvendelse i kombinerte bygg som leies ut til flere leietagere, der en eller flere endrer avgiftsmessig status eller eksempelvis der arealbruken fordeles annerledes mellom de eksisterende leietakerne. Dette kan skje ved at vegger flyttes eller at en avgiftspliktig leietaker overtar arealet en bruker utenfor avgiftsområdet har disponert tidligere.

Eksempelvis kan det tenkes et bygg med svært mange leietagere. Det foretas endringer i alle lokalene et år, samlet inngående avgift er på 1,1 millioner. For det enkelte lokalet er inngående avgift på kun kr 99 000. Hvert lokale utgjør 9% av bygget og andel av fradragprosenten er således 9% for det enkelte lokalet. Alle leietakere er i utgangspunktet avgiftspliktige. I år tre flytter det inn en bank i det ene lokalet. Det forutsettes at banken i sin helhet er utenfor avgiftsområdet⁵⁵.

⁵⁴ Ot prp 59 (2006-2007) s 55

⁵⁵ Banker vil for deler av virksomheten i realiteten kunne falle innenfor avgiftspliktig virksomhet, men dette vil jeg ikke komme inn på.

Hvilken avgiftsberegning som skal legges til grunn, vil i stor grad avhenge av hvordan ”kapitalvare” og ”del av kapitalvare” skal tolkes etter mval § 26 e 6. ledd. Det kan tenkes tre alternativer for dette⁵⁶.

Det første alternativet vil være å se hele kapitalvaren⁵⁷ som subjekt for justeringsforpliktelsen. Her vil bygget som sådant være gjenstand for justering. Det er klart at inngående avgift på 1,1 millioner er tilstrekkelig for at bygget skal anses som en kapitalvare. Videre er det klart at endringen i fradragprosenten for hele bygget sett under ett ikke utgjør ti prosentpoeng av fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Etter en slik tolkning av bestemmelsen skal det altså ikke skje noen justering, dette til tross for at banken nå driver virksomhet utenfor avgiftsområdet i hele sitt lokale, et lokale som ikke lenger vil kunne registreres etter forskrift 117. Denne tolkningen er i samsvar med ordlyden i lovteksten og forarbeidenes beskrivelse av hva som skal anses som ”del” av et bygg. Det faktum at ”del av fast eiendom” i så liten grad er definert i loven, tilsier at dette er en snever unntaksregel⁵⁸.

Det andre tolkningsalternativet vil være å se byggets ”deler separat” jfr drøftelsen i punkt 3.2.2. Et alternativ vil her kunne være at alle selvstendige enheter, slik de kunne vært registrert etter forskrift 117, justeres for seg⁵⁹. Det har vært foreslått at beløpsgrensen følgelig må være oppfylt for det enkelte lokalet. Dette vil innebære en svært vid tolkning av begrepet ”del av kapitalvare” etter § 26 e 6. ledd. ”Del av kapitalvare” sammenfaller dermed med tolkningen av ”fast eiendom” i § 26 c nr 2. Det må være klart at denne tolkningen ikke kan legges til grunn. Ved en slik tolkning vil bagatellgrensen kun komme inn ved arbeid på fellesarealer, og i praksis få minimal betydning. Tolkningen vil også åpne

⁵⁶ Diskutert med veileder. Dette er også diskutert med advokatfullmektig Knut Leinæs (Ernst og Young). I tillegg er det konferert advokat Aleksander Withs (Selmer) brev til finansdepartementet av 8 juni 2007 <http://selmer.no/cda/viewfile.aspx?id=5059>

⁵⁷ Jfr definisjonen i § 26 c nr 2

⁵⁸ Jfr punkt 3.2.2

⁵⁹ Avhenger av tolkningen av ”del” i punkt 3.2.2

for klare omgåelsesmuligheter ved å sørge for at alle tiltak påføres den enkelte enhet. Omgåelse vil også kunne oppnås ved å utsette tiltak slik at beløpsgrensene ikke overskrides. Det virker klart av hensyn til omgåelsesmulighetene og systemet i regelverket at denne tolkningen ikke kan legges til grunn.

Det siste tolkningsalternativet er en kombinasjon av de overnevnte. De enkelte ”delene” er gjenstand for selvstendig justering, men det er byggets samlede kostnader pr regnskapsår som legges til grunn for om kapitalvarebegrepet er oppfylt eller ikke. Dette kan illustreres med eget eksempel:

Det er tre leietakere i et bygg der én leietaker er utenfor avgiftsområdet (1) mens de to øvrige (2 og 3) er avgiftspliktige. Bygget har store fellesarealer, men det foretas ingen oppgradering av disse. Det blir i regnskapsåret foretatt tiltak i alle de tre enhetene med inngående avgift på henholdsvis 70`, 25` og 5`. Tallene representerer også den forholdsmessige bruken av bygget fordelt på de tre. Samlet utgjør dette 100`kr i inngående avgift, og bygget er å anse som kapitalvare for det aktuelle regnskapsåret. Fradraget skal likevel beregnes pr enhet. I lokale 2 og 3 gis det fradrag i regnskapsåret på henholdsvis 25 tusen og 5 tusen. I lokale 1 innrømmes det ikke fradrag på bakgrunn av at det ikke drives avgiftspliktig virksomhet. I år tre flytter leietaker 3, og det kommer inn en bruker som driver virksomhet utenfor avgiftsområdet. Dette innebærer en endring i fradragsprosenten i lokalet på 100%, men det innebærer kun en endring i fradragsprosenten på fellesarealene på 5%, altså under bagatellgrensen. Følgelig skal det her ikke justeres for endringen på fellesarealene, men det skal justeres i det aktuelle lokalet. Dersom den ikke avgiftspliktige leietaker skal bli i bygget i all fremtid skal det følgelig justeres gjennom en tilbakebetaling med 1/10 pr år av en forpliktelse på 5 000.

Alle beregningsmåtene har sine svakheter. Alternativ 2 har som jeg har påpekt åpenbare svakheter på grunn av omgåelsesmulighetene. De mest åpenbare svakhetene ved alternativ 1, kan illustreres med følgende eksempel:

Et bygg er utleid til flere leietakere og er gjenstand for en omfattende påbygging i kjeller med inngående avgift på 5 millioner. Lokalet er utleid i sin helhet til bruker utenfor avgiftsområdet, men bygget som sådant har en fradragprosent på 50. Her vil byggherre etter beregningen i alternativ 1 få fradrag for 50 % av en kostnad som på ingen måte relaterer seg til avgiftspliktig virksomhet⁶⁰. Dette er ikke i samsvar med formålet bak justeringsbestemmelsene om at reglene skal avspeile den avgiftsmessige bruken av en kapitalvare. Det er likevel nærliggende å legge dette til grunn som hovedregel for bygg med flere leietakere.

Alternativ 3 har svakheter for det første fordi det legger til grunn en tolkning av lovteksten som vanskelig kan sies å være i samsvar med forarbeidenes forutsetninger⁶¹ om tolkningen av § 26 e 6. ledd⁶². Men dette går først og fremst på tolkningen av ”del”, og ikke på beregningsmåten som sådan. Det må være klart at beregningsmåten vil være riktig der det er en reell ”del av kapitalvare” slik som for eksempel to separate bygg. Dette er også forutsatt i forarbeidene⁶³.

Konklusjonen blir etter dette at fordelingsberegningen og følgelig bagatellgrensen skal beregnes ut fra alternativ 3 der det er snakk om reelle separate ”deler av kapitalvare”, mens det skal beregnes etter alternativ 1 i normaltilfellene.

3.4 Hvordan skjer justering?

Utgangspunktet for fradrag er det samme som etter gjeldende rett og følger av mval § 21 1. ledd. En registrert næringsdrivende kan i avgiftsoppgjøret trekke fra all inngående avgift på varer eller tjenester til bruk i virksomheten. Dette inkluderer inngående avgift på materialer

⁶⁰ Problemstillingen er påpekt av Knut Leinaes (Ernst og Young) i diskusjon om forståelsen av denne bestemmelsen.

⁶¹ Jfr Ot prp 59 (2006-2007) s 68

⁶² Jfr punkt 3.2.2

⁶³ Jfr Ot prp 59 (2006-2007)s 57

og tjenester ved ny-, om- eller påbygging av fast eiendom. Fradragsretten er en umiddelbar fradragsrett.

Dersom et bygg på ferdigstillesestidspunktet i sin helhet brukes i avgiftspliktig virksomhet, kan all inngående avgift fradras. Dette er uavhengig av hvor mye utgående merverdiavgift bygget trekker inn. Likeledes vil ingen del av den inngående avgiften kunne fradras dersom bygget i sin helhet faller utenom avgiftsområdet. Benyttes bygget både i avgiftspliktig og i unntatt virksomhet, oppfyller bygget derimot vilkårene delvis og det vil skje en forholdsmessighetsberegning av fradraget ut fra byggets fordelingsnøkkel etter nærmere regler jfr mval § 23 jf F18.

3.4.1 Årlig, samlet og delvis justering - definisjoner

”Årlig justering” innebærer at inngående merverdiavgift skal justeres hvert regnskapsår i hele justeringsperioden. Bestemmelsen i mval § 26 e 4. 1. pkt presenterer årlig justering som hovedregel når bygget er i samme gårdeiers eie i hele justeringsperioden. Bestemmelsen er særlig praktisk i forbindelse med endring av leietaker⁶⁴. Årlig justering vil være hovedregelen innenfor justeringsreglene.

”Samlet justering” benyttes ved opphør av virksomhet eller ved overdragelse av kapitalvare⁶⁵ (den faste eiendom). Ved samlet justering skal alle fremtidige justeringsforpliktelser slås sammen og justeres i det året hendelsen inntreffer. Salgsåret evt opphørsåret skal medregnes⁶⁶. Overdras bygget i januar år 5, skal det likevel justeres for 6 regnskapsår. 6/10 skal tilbakeføres dersom det opprinnelig ble gitt fradrag for bygget. Bestemmelsen om samlet justering følger av mval § 26 e 4. 2. pkt.

⁶⁴ 3.4.2

⁶⁵ Jfr punkt 3.3.4

⁶⁶ Jfr Ot prp nr 59 (2006-2007) s 57

”Delvis justering” benyttes der endringene i byggets avgiftsmessige tilknytning kun relaterer seg til del av fast eiendom. I slike tilfeller skal det kun justeres for den aktuelle delen av bygget. For eksempel vil dette komme til anvendelse hvis det på en fast eiendom står to bygg, og det ene bygget selges. Da vil det oppstå en delvis justeringsforpliktelse for eiendommen som sådan. Videre vil det foretas en samlet justering for dette byggets justeringsforpliktelse. Bestemmelsen som fastsetter adgangen til delvis justering følger av mval § 26 e 6. ledd.

3.4.2 Enkelt skifte av leietaker

”Enkelt skifte av leietaker” innebærer at bruker av lokalets endres én gang i løpet av regnskapsåret. Dette kan for eksempel skje ved at et lokale tidligere brukt i avgiftspliktig virksomhet ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert etter forskrift 117. Dette fordi ny leietaker er utenfor avgiftsområdet. Lovens § 26 e 4. ledd forutsetter at det skal justeres med grunnlag i endringen i fradragprosenten som finner sted innen for det enkelte regnskapsår i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Loven og forarbeidene eksemplifiserer ikke direkte hvordan avgiftsberegningen skal gjøres for et lokale der leietaker byttes kun én gang. Departementet antar derimot at der det er *flere* utskiftninger av leietakere i løpet av et år, skal en gjennomsnittsbruk legges til grunn for beregningen⁶⁷.

Slik forslaget fremstår, kan det tenkes tre løsninger ved enkelt skifte av leietaker. Den ene løsningen vil være å legge bruken pr 31/12 til grunn og se fradragprosenten dette året opp mot fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. De andre løsningene vil være å foreta en gjennomsnittsberegning basert på bruk også for disse tilfellene slik at gjennomsnittlig bruk gjennom året legges til grunn uansett. Det kan tenkes to former for slik gjennomsnittsberegning.

⁶⁷ Ot prp 59 (2006-2007) s 56

Det må være klart at den siste løsningen her vil være den mest naturlige sett ut fra en betraktning om at avgiftsmyndigheten ønsker å minimere omgåelsesadgangen ved innføringen av justeringsreglene. En beregning av gjennomsnittlig bruk det aktuelle året vil sikre at utleier ikke illojalt sørger for utleie til avgiftspliktig leietaker på slutten av året for således å få fradrag. Det kan likevel stilles spørsmålstegn ved hvor praktisk en slik omgåelsesmulighet i realiteten er. Dersom man skal legge en slik bruksberegning til grunn for justeringen, vil dette kunne gjennomføres på en av to måter.

Lokalet er 100% utleid først til avgiftspliktig leietaker i 7 mnd og deretter til ikke avgiftspliktig leietaker i 5 mnd.

En gjennomsnittsberegning vil resultere i $7/12 = 58,33\%$ fradrag. Alternativt vil en brukstidsberegning vil tilsi 100% fradrag fordi det har vært mer avgiftspliktig bruk enn unntatt bruk. Begge disse alternativene følger av gjennomsnittsbetraktninger og byggets fradragprosent for det aktuelle året vil ut fra en slik beregning være 58,33% evt 100%.

Alternativet med å legge bruken pr 31/12 til grunn fremstår som en mer naturlig løsning ut fra forarbeidene. Dette fordi forarbeidene kun skisserer en gjennomsnittsberegning for det tilfellet at det skjer flere leietakerskifter i løpet av et regnskapsår. Når dette presiseres i proposisjonen ved to anledninger⁶⁸, er det nærliggende å anta at dette er resultatet av en overveieelse hos departementet. Resultatet av en slik løsning vil i eksempelet ovenfor tilsi at fradragprosenten ved årets slutt er på 100%, det skal tilbakeføres 1/10 av inngående avgift for det aktuelle året.

Alle tre løsninger kan forsvares, men jeg mener forarbeidene taler mest i retning av at bruken pr 31/12 skal legges til grunn der leietaker skifter en gang i løpet av året. I det følgende forutsetter jeg en slik forståelse av bestemmelsen.

⁶⁸ Ot prp nr 59 (2006-2007)s 56 og 68

For senere år skal den videre bruken være avgjørende for justeringsberegningen.

Eksempel 1:

Et nybygg er utleid og benyttes til butikk i sin helhet. Bygget er registrert etter forskrift 117 og får fradrag for all inngående merverdiavgift på byggekostnaden. I begynnelsen av år tre omdisponeres bygget i sin helhet til bankvirksomhet. Bankvirksomhet faller utenfor avgiftsområdet og vilkårene for frivillig registrering er ikke lenger oppfylt. Det fradraget som opprinnelig ble gitt for byggekostnaden er ikke lenger i samsvar med den faktiske bruken av bygget. Det skal foretas en korreksjon gjennom justering av inngående avgift. I dette tilfelle vil det innebære at 1/10 av inngående merverdiavgift skal tilbakebetales hvert regnskapsår så lenge bygget er disponert til bankvirksomhet eller annen virksomhet som faller utenfor avgiftsområdet.

For ytterligere å illustrere dette kan situasjonen tenkes at bygget nok en gang omdisponeres. Forutsettes det at bygget for eksempel i begynnelsen av år 6 leies ut til butikk på ny, vil det igjen falle innunder avgiftsområdet og kan registreres etter forskrift 117. Butikken blir i bygget ut byggets justeringsperiode. Det opprinnelige fradraget som ble gitt i år 1 skal nå ikke justeres ytterligere. Det skal ikke justeres for den perioden butikken er i bygget.

Forutsatt inngående avgift på kr 100 000 blir fordelingen slik. (Negativt fortegn innebærer en tilbakebetaling til staten.)

År:	Fradrag:	Justering:
1	kr 100 000	0
2		0
3		kr -10 000
4-5		kr -10 000
6-10		0

Den avgiftspliktige sitter ved periodens slutt igjen med å ha betalt 30% av den inngående merverdiavgiften, noe som samsvarer med at bygget for 30% av tiden ikke har vært disponert til avgiftspliktig virksomhet.

Eksempel 2:

Det samme ny-bygget med inngående avgift kr 100 000 er opprinnelig disponert til bankvirksomhet. Det oppnås derfor ikke fradrag for inngående merverdiavgift i år 1. I begynnelsen av år 3 flytter banken ut samtidig som bygget blir leid ut til butikk. Butikken blir værende i bygget i tre år før banken flytter tilbake i begynnelsen av år 7.

Etter gjeldende rett ville byggherre i eksempel 2 ikke få fradrag for noen del av inngående avgift. Gjeldende rett ser bare på hvordan bygget opprinnelig var disponert. I dette tilfellet ville bankvirksomheten, som faller utenfor avgiftsområdet, legges til grunn for fradragsvurderingen, og byggherre ville ikke få fradrag. Etter justeringsreglene vil byggherre i eksempel 4 få tilbakeført deler av inngående avgift⁶⁹. Byggherre vil komme bedre ut av dette med justeringsreglene enn etter gjeldende rett⁷⁰. Det skal skje en årlig justering, og beregningen for dette bygget vil bli som følger (positivt fortegn innebærer et økt fradrag):

År:	Fradrag:	Justering:
1	0	
2		0
3-6		kr +10 000
7 -10		0

Byggherre vil her få fradrag for 40% av inngående avgift, noe som avspeiler at det har vært drevet avgiftspliktig virksomhet i bygget i 40% av justeringsperioden. Dette følger av mval § 26 e 4. ledd der det slås fast at det er ”endringen i fradragsprosenten som finner sted

⁶⁹ Til sammen 4/10 for årene 3, 4, 5, og 6

⁷⁰ Avgiftspliktige vil både etter gjeldende rett og etter justeringsreglene kunne justere for avgiftsbelastningen ved leiefastsettelsen, slik at konsekvensen av manglende avgiftsfradrag elimineres.

innenfor det enkelte regnskapsår i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse” som skal justeres.

Justering i slike tilfeller som eksempelet over vil utelukkende være til byggherres egen fordel. Avgiftsmyndighetene har ingen åpenbar interesse i å pålegge justering i slike tilfeller. Det kan derfor stilles spørsmål ved om ikke gode grunner derfor taler for at slike justeringsforpliktelser til egen fordel skal være valgfrie⁷¹. Byggherre kan være tjent med ikke å justere i disse tilfellene dersom beløpene det er snakk om er svært små. Justering vil innebære mye administrasjons og dokumentasjonsarbeid, og det er klart at fortjenesten ved justering kan bli borte sett i forhold til disse kostnadene. Spørsmålet er ikke behandlet i forarbeidene. Ordlyden i mval § 26 d tilsier imidlertid at justering er pliktig også til gårdeiers gunst. Bestemmelsen bruker konsekvent ”skal”, og det er ikke naturlig å tolke inn noen moderering i forhold til dette. En slik forståelse av ordlyden sikrer også nødvendig sammenheng i regelverket og er med på å støtte opp under hovedmålsetningen om at byggets avgiftsmessige status skal avspeile den reelle bruken. I praksis vil avgiftsmyndigheten neppe forfølge gårdeier som ikke justerer til egen fordel.

En åpenbar omgåelsesmulighet melder seg i de tilfellene der opprinnelig leietaker i bygget driver virksomhet utenfor avgiftsområdet. Gårdeier vil kunne tilpasse seg ved å ”leie inn” en avgiftspliktig leietaker opprinnelig for deretter å leie ut til virksomhet utenfor avgiftsområdet. På denne måten vil det gis opprinnelig fradrag for inngående avgift som senere skal justeres med 1/10 i påfølgende år. Byggherres fordel her vil likevel bestå i den likviditetsfordelen kreditten som ytes gir ved at dette skal tilbakebetales årlig over en 10 års periode. Det er nærliggende å anta at avgiftspliktige byggherrer vil benytte seg av denne omgåelsesmuligheten.

Der bygget er leid ut til flere leietakere og kun én flytter ut skal det foretas en forholdsmessig justering. Bygget kan for eksempel opprinnelig være i bruk av fire

⁷¹ Spørsmålet ble reist på seminar hos BDO Noraudit

leietakere der alle benytter like store deler av bygget. Alle leietakerne er opprinnelig avgiftspliktige og det innrømmes opprinnelig fradrag for inngående avgift. I år fire blir det et skifte av leietaker i den ene enheten, og det kommer inn en bruker utenfor avgiftsområdet. Det skal følgelig justeres for inngående avgift. Imidlertid er det kun $\frac{1}{4}$ av inngående avgift som relaterer seg til den aktuelle enheten. Justering skal følgelig skje for de aktuelle regnskapsår for $\frac{1}{4}$ av $\frac{1}{10}$ av byggekostnaden. Med inngående avgift på 100 000 skal det følgelig justeres gjennom tilbakebetaling av 2500kr pr år.

3.4.3 Flere skifter av leietaker innen samme regnskapsår – gjennomsnittlig bruk

I enkelte bygg vil utskifting av leietakere skje svært hyppig og ofte opp til flere ganger pr regnskapsår. For eksempel vil dette være aktuelt i idrettshaller der forskjellige brukere disponerer hallen på korte kontrakter, og bruken av bygget på denne måten veksler mellom fradragsberettiget bruk og ikke fradragsberettiget bruk flere ganger i løpet av året. Hallen kan for eksempel brukes til idrettsarrangement, loppemarked, julemesse, konsertlokale og auksjonslokale. Merverdiavgiftloven fastslår i § 26 e 4. ledd at det er endringen i fradragsprosenten som finner sted innen regnskapsåret som skal legges til grunn for justeringen, men hvilken endring skal legges til grunn når det har skjedd flere endringer i løpet av året. Ved regnskapsårets utløp kan fradragsprosenten igjen være den samme som ved starten på tross av at bygget i realiteten har vært i bruk på annen måte i de 363 dagene i mellom. Denne skjevheten er avhjulpet i forarbeidene⁷². Det legges til grunn at fradragsprosenten skal beregnes ut fra den ”gjennomsnittlige bruken i løpet av året”. Hvordan denne gjennomsnittligheten skal regnes ut er derimot ikke kommentert.

Det mest nærliggende er å beregne dette ut fra et såkalt vektet gjennomsnitt⁷³ der de aktuelle fradragsprosentene ses opp mot tiden prosenten har vært gjeldende. For et enkelt lokale som endrer bruk flere ganger i løpet av året, vil denne beregningen være relativt problemfri. Da kan det ses hen til hvor mange dager det har vært avgiftspliktig virksomhet i

⁷² Ot prp nr 59 (2006-2007) s 68

⁷³ Begrepet kommer fra presentasjon Aleksander With (Selmer) har lagt ut på Selmers nettsider

forhold til hvor mange dager bruken har vært utenfor avgiftsområdet. Ved 150 dager avgiftspliktig virksomhet og 215 dager med ikke-avgiftspliktig virksomhet vil fradragprosenten beregnes på denne måten:

$$150/365 = 41\%$$

Bygget har vært i avgiftspliktig bruk i 41 % av året, og det er denne fradragprosenten som skal legges til grunn ved beregningen av justeringsforpliktelsen etter § 26 e 4. ledd.

Dersom det er snakk om et større bygg der utleien har foregått over varierende størrelse på lokaler, vil denne beregningen bli vanskeligere. For eksempel kan leietakerne i løpet av regnskapsåre utvide og begrense sine arealer. Det kan skiftes ut leietakere og det kan etableres nye arealer ved påbygging.

Eksempelvis kan et bygg opprinnelig være leid ut i avgiftspliktig virksomhet 70 % i 100 dager, 40 % i 40 dager, 80 % i 200 dager og 5 % 25 dager. Beregningen vil da bli som følger.

$$70\% (100/365) + 40\% (40/365) + 80\% (200/365) + 25\% (25/365) = 69\%$$

Byggets gjennomsnittlige bruk gjennom året vil i dette tilfellet være 69%. Denne fradragprosenten skal da legges til grunn ved beregningen av justeringsforpliktelsen etter § 26 e 4. ledd.

Det er ingen åpenbar grunn til hvorfor forarbeidene skiller mellom situasjonen der det er ett og flere leietakerskifter i lokalet i løpet av et år. Sammenheng i regelverket skulle tilsi at fremgangsmåten var den samme uavhengig av antall leietakerskifter.

3.4.4 Tomme lokaler

En aktuell problemstilling som vil være ganske praktisk er problemstillingen omkring tomme lokaler. Et tomt lokale vil representere en ikke-bruk. Hvordan denne ikke-bruken skal behandles avgiftsmessig er i liten grad kommentert i forarbeidene⁷⁴.

Det er ikke uvanlig at bygg blir stående tomme for kortere eller lengre perioder enten i forbindelse med oppføring eller senere av ulike årsaker. Dette kan for eksempel skyldes at tidligere leietaker har flyttet ut i et tregt leiemarked og at gårdeier ikke har vært i stand til å erstatte leietakeren. Avgiftsmessig er det særlig fire scenarier som melder seg som mest praktiske.

Scenario 1

Et nybygg blir disponert av en avgiftspliktig leietaker i to år. I begynnelsen av år 3 flytter leietakeren ut og bygget blir stående tomt en periode.

Rent faktisk skjer det her en endring i bruken fra avgiftspliktig virksomhet til ikke-bruk. Denne situasjonen er kommentert i forarbeidene, og det legges til grunn at det ikke skal skje noen justering i dette tilfellet. Justeringen skal først skje når lokalene igjen tas i bruk. Den opprinnelige avgiftstilknytningen skal følgelig legges til grunn for hele perioden bygget står tomt. Dette vil være heldig for byggherre i de tilfeller der avgiftspliktig leietaker flytter ut, men mindre heldig der leietaker utenfor avgiftsområdet flytter ut av bygget. Løsningen vil være den samme dersom situasjonen snus og det opprinnelige bruken er utenfor avgiftsområdet.

Scenario 2

Et nybygg bygget på spekulasjon blir stående tomt fordi ingen leietaker ønsker å flytte inn. I begynnelsen av år 3 flytter det inn en avgiftspliktig leietaker som gir rett til fradrag.

⁷⁴ Se Ot prp nr 59(2006-2007) s 53

Bygget anses som kapitalvare i år 1 på bakgrunn av byggets ferdigstillelse. Bygget er ikke i bruk i avgiftspliktig virksomhet, og det vil ikke innrømmes fradrag for inngående avgift i år 1. På den annen side er bygget heller ikke i bruk utenfor avgiftspliktig virksomhet. Bruken oppstår først i år 3. Det er uklart hvordan fradragsretten som relaterer seg til år 1 og 2 skal behandles i et slikt tilfelle. Problemstillingen er ikke behandlet i forarbeidene.

Det er nærliggende å anta at avgiftsberegningen vil foregå på en av tre måter (positive fortegn innebærer økt fradrag):

År	Alternativ 1		Alternativ 2		Alternativ 3	
	fradrag	Justering	fradrag	justering	fradrag	justering
1	0		0		0	
2		0		0		0
3		kr +30 000		kr +10 000	kr 100 000	
4-10		kr +10 000		kr +10 000		0

Etter alternativ 1 vil byggherre få fradrag for perioden bygget har stått tomt ved at det foretas en samlet justering for denne perioden i år tre. Etter alternativ 2 behandles det tomme lokalet som å være utenfor avgiftsområdet i perioden bygget ikke er i bruk. Etter alternativ 3 gis fradrag for hele den inngående avgift etter bestemmelsene om tilbakegående avgiftsoppgjør sammenholdt med justeringsreglene.

Det mest nærliggende vil her være å legge alternativ 3 til grunn ut fra betraktningen om at bygget ikke har vært i bruk tidligere. Etter tidligere rett ville dette vært løsningen så lenge den avgiftspliktige bruken oppstod innen en treårs-periode fra kostnadene ble pådratt. Dette gjennom ordningen om tilbakegående avgiftsoppgjør. Den opprinnelige bruken av bygget vil være avgiftspliktig, og dette tilsier fullt fradrag når bygget blir tatt i bruk. Det kan derimot oppstå et spørsmål om fradragskravet er foreldet, og det derfor kun skal innrømmes justering etter alternativ 2. Dette kan bli konsekvensen dersom bruken først tar til i år 4. Se dog drøftelsen om foreldelse under i punkt 3.5.3.

Scenario 3

Et nybygg blir stående tomt fordi ingen leietaker ønsker å flytte inn. I begynnelsen av år 3 flytter det inn en leietaker utenfor avgiftsområdet, og byggherre har ikke rett til fradrag.

Etter dette scenariet blir det verken opprinnelig fradrag eller etterfølgende justering. Dette fordi bygget aldri kommer innenfor avgiftsområdet jfr regelen i mval § 5a. Dersom det senere i justeringsperioden kommer inn en avgiftspliktig leietaker, vil justering foretas på vanlig måte.

Scenario 4

Hele eller deler av et nybygg blir stående tomt fordi leietaker ikke har flyttet inn i hele lokalet de har leiet. Lokalet er leid ut, men det er ikke tatt i bruk i noen form for virksomhet

I et slikt tilfelle må det være klart at bygget juridisk må anses for å være i avgiftsmessig bruk. Hovedformålet bak avgiftssystemet slik det er utformet er å gi staten inntekter som følge av omsetning. I dette tilfelle vil arealet være leid ut, men ikke fysisk tatt i bruk. Fysisk bruk av lokalet har ingen betydning for avgiftsmyndigheten. Dersom fysisk bruk skulle være et kriterium for fradrag, ville gjennomføringen av regelverket bli svært ressurskrevende. Det ville også hindret effektiv utnyttelse av arealene og påvirke de næringsdrivendes daglige drift i stor grad. Det er klart at dette ikke er ønskelig sett fra verken de næringsdrivende eller avgiftsmyndighetens ståsted. Det må på bakgrunn av dette være klart at leiekontrakten må legges til grunn for å fastslå hva som er i avgiftsmessig bruk.

3.4.5 Salg av kapitalvare

Dersom bygget selges, skal det foretas en samlet justering. Eksempelvis kan et bygg med inngående avgift på kr 100 000 selges i begynnelsen av år 5. Bygget har frem til salget vært brukt i avgiftspliktig virksomhet. Kjøper ønsker ikke å overta justeringsforpliktelsene. Selger skal følgelig foreta en samlet justering ut fra en slik beregning (negativt fortegn innebærer en tilbakebetaling):

År:	Fradrag:	Justering:
1	kr 100 000	
2-4		0
5		kr – 60 000

Her justeres det for 6/10 gjennom en samlet justering for de seks resterende årene.

3.5 Forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør

Fradragsreglene og justeringsreglene beskrevet ovenfor må ses i sammenheng med bestemmelsene om registrering i merverdiavgiftsmanntallet. En forutsetning for å kreve fradrag er at den næringsdrivende er registrert i manntallet. Slik registrering skal etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 28 1. ledd finne sted når omsetningen og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester ”til sammen har oversteget kr 50.000 i en periode på 12 måneder”. Dette vilkåret vil normalt være problematisk å nå for en rekke virksomheter i oppstartfasen, herunder bygg under oppføring. Dette fordi det på oppstartstidspunktet ikke drives noen virksomhet som sørger for nødvendig omsetning.

En slik løsning ville uten regelunntak åpenbart stride mot systemet i merverdiavgiftslovgivningen. Manglende åpning for forhåndsregistrering eller etterfølgende avgiftsoppgjør ville medføre at adgangen til å trekke fra inngående avgift ved oppføring av bygg kun være illusorisk for større byggeprosjekter, ikke minst i forbindelse med single-purpose selskaper. Både forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør er ordninger som medfører at avgiftspliktige får et fradrag i en annen avgiftstermin enn der kostnaden er pådratt.

3.5.1 Forhåndsregistrering

Et av hovedhensynene bak adgangen til forhåndsregistrering er hensynet til den næringsdrivendes likviditet. Ved oppføring av bygg vil inngående avgift medføre at betydelig likviditet blir bundet opp. Finansieringskostnadene på inngående avgift vil kunne

ha betydning for byggherre og prosjektet som sådant, fordi betydelige likvider bindes frem til registrering. Umiddelbar og fortløpende fradrag rett gjennom forhåndsregistrering gir en likviditetsmessig lettelse for byggherre, samtidig som det ikke har store konsekvenser i forhold til statens samlede inntekter. Dette fordi byggherre uansett ville kunne kreve fradrag for denne avgiften etter ordningen med etterfølgende avgiftsoppgjør. Det eneste staten i tilfelle taper på forhåndsregistrering, vil være renteinntektene av den inngående avgift frem til denne tilbakebetales byggherre.

Forarbeidene⁷⁵ påpeker at en nektelse av forhåndsregistrering vil innebære et brudd med prinsippet i merverdiavgiftssystemet om at anskaffelser som faktisk skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke skal avgiftsbelegges. Uttalelsen i forarbeidene må forstås som at departementet ser ordningen med forhåndsregistrering og etterfølgende avgiftsoppgjør samlet. Ordningen med etterfølgende avgiftsoppgjør vil alene kunne hindre at avgiften strider mot prinsippene i merverdiavgiftssystemet. Adgangen til forhåndsregistrering finner følgelig sin hovedbegrunnelse i hensynet til den avgiftspliktiges likviditet.

Muligheten for forhåndsregistrering er hjemlet i mval § 28 1. ledd 4. punktum. Her fremkommer det at avgiftsmyndighetene kan samtykke i at registrering skjer før omsetningsgrensen er nådd eller øvrige vilkår i § 28 1. ledd første, andre eller tredje punktum er oppfylt. Dette unntaket forutsetter at det foreligger særlige forhold.

Bestemmelsens femte ledd gir departementet nødvendig hjemmel for å forskriftsregulere adgangen til forhåndsregistrering. Det foreligger pr i dag ingen forskrifter som regulerer dette. Det er imidlertid utarbeidet retningslinjer for når forhåndsregistrering kan tillates. Disse retningslinjene er å finne i F 8. november 2001 og F 15. november 2001⁷⁶.

⁷⁵ Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) under punkt 7.5.1

⁷⁶ Merverdiavgiftshåndboken 2007 s 517

For oppføring av bygg og andre tiltak som berøres av justeringsreglene, vil innrømmelse av forhåndsregistrering på bakgrunn av betydelige anskaffelser være det mest aktuelle. Retningslinjene oppstiller også andre muligheter for å søke om forhåndsregistrering, men disse vil jeg ikke behandle. Forhåndsregistrering på bakgrunn av betydelige anskaffelser forutsetter at tre vilkår er oppfylt⁷⁷. For det første må det foreligge betydelige anskaffelser på et tidspunkt før virksomheten får omsetning. ”Betydelige anskaffelser” skal her forstås som merverdiavgiftspliktige anskaffelser til en verdi av minst kr 250 000 inklusive merverdiavgift. Dette vilkåret er neppe problematisk å oppfylle ved oppføring av bygg.

Videre er det et vilkår at det fremstår som overveiende sannsynlig at virksomheten vil ha en omsetning som ligger godt over registreringsgrensen når omsetningen kommer i gang. Det er også et vilkår at aktiviteten skal drives i næring. Der byggherre kan vise til en inngått leiekontrakt med en avgiftspliktig leietaker i tilstrekkelig omfang, vil det være nærliggende at dette vilkåret er oppfylt. Det samme vil være tilfelle dersom bygget er til egen bruk for en ny-opplastet bedrift som selv skal drive avgiftspliktig virksomhet i lokalet.

Det skal også ses hen til næringens risiko, men det skal ikke virke diskvalifiserende at bransjen innebærer stor risiko så lenge tiltaket fremstår som seriøst. Dette må ses opp mot vilkåret om at det skal være foretatt betydelige anskaffelser.

Det siste vilkåret som oppstilles er at tidsperioden fra søknad om forhåndsregistrering kommer inn, til omsetningsgrensen forventes nådd, ikke skal være mindre enn fire måneder.

Forhåndsregistrering vil være en gunstig løsning for avgiftspliktige, men ordningen medfører også en viss risiko for avgiftsmyndighetene. Ved å innrømme fradrag for inngående avgift før virksomheten har startet opp, gis det i realiteten en avgiftskreditt til den næringsdrivende. Dette medfører en risiko for staten dersom den næringsdrivende

⁷⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2007 s 517

skulle gå konkurs før omsetningsgrensen i § 28 1. ledd 1. pkt er oppfylt. Denne risikoen må likevel sies å være av mindre betydning sett i forhold til den samlede fordelene ordningen bringer med seg for de næringsdrivende, og det faktum at avgiftskrav vil være prioritert i en eventuell bobehandling.

Skattedirektoratet legger til grunn⁷⁸ at det skal være inngått leiekontrakter med avgiftspliktige brukere i tilstrekkelig omfang innen forhåndsregistrering kan innrømmes. Dette synet er også lagt til grunn av Oslo Tingrett i saken mellom IT Fornebu Eiendom AS og Staten v/Skattedirektoratet 12.02.2007. Det vil antakelig også være tilstrekkelig å dokumentere planlagt avgiftspliktig egenbruk. Dersom disse vilkårene er oppfylt, vil det være mulig å forhåndsregistrere bygg under oppføring. På den annen side vil det være vanskelig å fradragføre inngående avgift der det ikke kan vises til leiekontrakter eller egenbruk.

Det kan tenkes tilfeller der det er innrømmet forhåndsregistrering og avgiftspliktige følgelig får fradrag for fortløpende kostnader, men etterfølgende forhold tilsier endring i fradragsprosenten innen fullføringstidspunktet inntreffer og justeringsreglene kommer til anvendelse. Dette kan for eksempel skje ved at bygget selges i byggefasen eller at arealene omdisponeres på grunn av endrede behov hos leietakerne. Etter mval § 21 3. ledd ville dette innebære en tilbakeføringsplikt. Denne tilbakeføringsplikten er i dag videreført i § 26 d 6. ledd, og er absolutt. Dersom bygget overdras i byggefasen, vil det følgelig ikke på noe tidspunkt gis fradrag for kostnadene som var påløpt før salget. Dersom en byggherre anser det for å være en reell mulighet at bygget selges innen ferdigstillelse, bør bygget i slike tilfeller skilles ut i et single-purpose selskap allerede før byggestart. På denne måten følger justeringsforpliktelsen selskapet og justering rammer ikke byggherre på salgstidspunktet. I motsatt fall bør et salg vurderes utsatt til ferdigstillestidspunktet, slik at det kan selges med justeringsforpliktelse.

⁷⁸ Merverdiavgiftshåndboken s 530

3.5.2 Tilbakegående avgiftsoppgjør

Tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer at registrerte virksomheter kan fradragføre avgift på relevante anskaffelser som har påløpt før registreringsterminen. Dette gjelder både ordinær registreringstermin og registreringstermin etter forhåndsregistrering.

Forutsetningen for et slikt fradrag er at anskaffelsen har direkte sammenheng med senere omsetning i registrert virksomhet⁷⁹. Det er ikke tilstrekkelig at en gjenstand er ervervet til privat bruk for så senere å bli benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Anskaffelsen kan heller ikke være videresolgt før registreringen.

Etter søknad kan avgiftspliktige fradragføre merverdiavgift som er pådratt inntil tre år før søknadstidspunktet. Denne treårsfristen ble etablert ved Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 18 mai 2006 jf. F 23 mai 2006, noe som innebar en innstramning i forhold til tidligere praksis. Fristen er uavhengig av foreldelseslovens foreldelsesfrister, noe som innebærer at foreldelseslovens regler om tilleggsfrist ikke kommer til anvendelse jfr foreldelseslovens §§ 10 flg. Fristen kan avbrytes ved å fremme søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør⁸⁰.

Ordningen har ingen hjemmel i lov eller forskrift, men den er omtalt i en rekke forarbeider⁸¹, praksis og juridisk teori og er sikkert forankret i norsk rett. Innføringen av justeringsreglene medfører omfattende endringer i adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør i forhold til gjeldende praksis.

Frivillig registrerte kan alltid innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør i forbindelse med oppstart av avgiftspliktig virksomhet. Det vil også gjelde frivillig registrerte etter forskrift

⁷⁹ Merverdiavgiftshåndboken s 518

⁸⁰ *ibid* s 519

⁸¹ Blant annet Ot prp 17 (1968-69) s 58

117. Men dersom virksomheten allerede er kommet i gang før den frivillige registreringen gjennomføres, stiller saken seg annerledes.

Frem til nå har en byggherre med et uregistrert bygg ikke kunne få fradrag for inngående avgift gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør dersom bygget har vært i bruk utenfor avgiftspliktig område forut for registrering. Dette må ses i sammenheng med den tidligere nevnte regel om at det ikke kan kreves fradrag for gjenstander til bruk i avgiftsmessig virksomhet dersom gjenstanden opprinnelig ble ervervet til bruk utenfor virksomhet. Regelverket har ensidig sett på den opprinnelige avgiftsmessige tilknytningen og lagt denne til grunn for fradragsretten. Et senere etterfølgende avgiftsoppgjør på bakgrunn av økt avgiftsmessig tilknytning har derfor ikke kunnet innrømmes. Denne rettstilstanden kan ikke være ment å skulle fortsette etter innføringen av justeringsreglene. Dette fordi en slik løsning ville undergrave symmetrien i regelverket.

Etter justeringsreglene skal en byggherre kunne disponere et bygg utenfor avgiftspliktig område i en periode. Dersom bygget innen justeringsperioden endrer avgiftsmessig tilknytning, skal det justeres i forhold til endringen i fradragsprosenten. Dette er ikke i samsvar med regelen som har vært gjeldende til nå. Forholdet mellom justeringsreglene og tilbakegående avgiftsoppgjør er for så vidt ikke kommentert i forarbeidene. Det må likevel være klart at justeringsreglene er ment å endre denne tidligere regel.

3.5.3 Foreldelse av avgiftskrav

Relatert til reglene om foreldelse av avgiftskrav, må justeringsreglene være ment å innebære store endringer i forhold til tidligere regel. Generelt i avgiftsretten er det anerkjent at avgiftskrav mot staten foreldes etter tre år⁸². Justeringsreglene forutsetter at det skal være mulig å kreve positiv justering i hele justeringsperioden, altså i ti år etter friststart. Denne motstriden er ikke kommentert i forarbeidene, men det må være klart at

⁸² Jfr Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 18 mai 2006 jf. F 23 mai 2006

justeringsreglene her må være lex superior i forhold til den generelle regelen i merverdiavgiftsretten.

Eksempelvis kan et bygg være disponert til undervisningsformål utenfor avgiftsområdet fra oppførelse og frem til lokalet omdisponeres til butikk i begynnelsen av år 7. Etter justeringsreglene skal det justeres på følgende måte:

År:	Fradrag:	Justering:
1	0	
2-6		0
7-10		kr +10 000

Byggherre vil etter justeringsreglene ha krav på fradrag for til sammen 4/10 av inngående merverdiavgift. Etter hovedregelen vil imidlertid dette kravet være foreldet allerede i begynnelsen av år 4. Dette er ikke kommentert i forarbeidene, men det må være klart at justeringsreglene her er ment å være lex superior i forhold til den alminnelige foreldelsesfristen for avgiftskrav. Byggherre vil altså kunne kreve fradrag for 4/10 av inngående avgift. Tilsvarende må være utgangspunktet ved tomme lokaler⁸³.

Treårsfristen vil imidlertid ikke i sin helhet være fraveket ved implementeringen av justeringsreglene. Eksempelvis kan det tenkes et større bygg som ikke er forhåndsregistrert, der byggekostnadene påløper gjennom hele byggeperioden. Dersom byggeperioden utgjør mer enn 3 år, vil inngående avgift på de tidlige krav foreldes fortløpende ettersom tiden går. På ferdigstillestidspunktet som er utgangspunktet for kapitalvarebegrepet vil det ikke kunne kreves opprinnelig fradrag for disse tidlige kostnadene, nettopp fordi kravet er foreldet. Øvrige, ikke foreldede, kostnader vil være en del av den inngående avgiften som legges til grunn for justeringsforpliktelsene. På denne måte kommer justeringsreglene altså i sin helhet ikke til anvendelse på slike foreldede krav⁸⁴.

⁸³ Se punkt 3.4.3

⁸⁴ Problemet kan avhjelpes gjennom ordningen med forhåndsregistrering.

Innen justeringsreglene er det også nærliggende å anta at krav kan foreldes. For eksempel der en avgiftspliktig ved en forglemmelse ikke krever justering innen tre år etter at et justeringskrav oppstår. Slike krav vil imidlertid foreldes etter reglene i foreldelsesloven og ikke etter denne ulovfestede foreldelsesregelen.

Som konklusjon må det fastslås at så lenge justeringsreglene kommer til anvendelse på forholdet innenfor justeringsperioden, foreldes ikke avgiftskrav mot staten med mindre det skyldes at avgiftspliktige ikke har foretatt berettiget justering. Er man derimot forut for justeringsperioden, vil avgiftskrav kunne foreldes. Det samme vil gjelde for justeringskrav som fremkommer etter justeringsperiodens utløp, men igjen vil reglene for foreldelse av slike krav følge av foreldelsesloven.

3.6 Justeringsperioden

Justering skal bare foretas innen en viss periode etter anskaffelsen. For kapitalvaren fast eiendom er denne perioden satt til ti regnskapsår etter fullføring av byggearbeidet. Dette følger av mval § 26 e 2. ledd.

Dette er en vesentlig lenger periode enn treårsregelen som følger av mval § 21 3. ledd. Bakgrunnen for denne utvidelsen ligger i justeringsreglenes formål om å avspeile eiendommens reelle bruk. Som tidligere nevnt er fast eiendom en kapitalvare som normalt forbrukes over svært lang tid. Det er derfor nærliggende at eiendommens avgiftsposisjon også fordeles over lengre tid. Forbrukstiden for nybygg vil normalt være lang og gjerne lenger enn ti år. For ombygninger vil tiden gjerne være kortere enn standardiseringen på ti år. Bestemmelsen sikrer likevel enkel gjennomføring av regelverket, samtidig som det er med på å sikre formålet bak implementeringen av dette regelverket.

Et annet hensyn som også har vært avgjørende for departementet⁸⁵, er forholdet til EUs regelverk. Både svensk og dansk merverdiavgiftsrett har 10 års justeringsperioder. Det samme gjelder for de fleste andre EU land. For å unngå tilpasninger på grunn av forskjeller i regelverket har det derfor vært hensiktsmessig med en såpass lang justeringsperiode også i Norge.

3.6.1 Fristens utgangspunkt

Justeringsperiodens utgangspunkt er byggetiltakets fullføringstidspunkt. Dette tidspunktet er definert i mval § 26 e 2.ledd. Her slås det fast at fullføringstidspunktet skal settes til tidspunktet ferdigattesten er utstedt, midertidig brukstillatelse er gitt eller når bygget er tatt i bruk dersom slike attester eller tillatelser ikke er nødvendig sett i forhold til byggearbeidets karrakter. Ordlyden tilsier at det er den hendelsen som kommer først i tid som setter tiårsfristens utgangspunkt. Til justeringsperioden regnes hele regnskapsåret for fristens utløp. Det vil si at tiårsfristen i praksis kan svinge med opp mot et år avhengig av om ferdigstilling finner sted i desember og ikke i januar det påfølgende år. Departementet forutsetter at det av praktiske hensyn kun skal løpe en justeringsperiode for hvert byggetiltak. Det skal også være uten betydning når i byggeprosessen merverdiavgiften påløper⁸⁶.

En utsettelse av ti-års fristen kan også tenkes å oppstå i de tilfellene der friststart er avhengig av ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse. Dersom slike dokumenter er nødvendige for friststart etter justeringsreglene, kan mangel på slike attester gjøre at fristen ikke starter. Praktisk vil dette kunne oppstå der byggherre søker om ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, men ikke er påpasselig med å purre på denne dokumentasjonen. Dersom bygget tas i bruk og ferdigattest likevel ikke foreligger før flere år senere, skal

⁸⁵ Jfr Ot prp nr 59 (2006-2007) s 55

⁸⁶ Se dog punktet over om 3 års fristen for foreldelse av avgiftskrav.

justeringsfristen etter legaldefinisjonen begynne å løpe når dokumentet foreligger. Byggherre bør følgelig være påpasselig med at nødvendig dokumentasjon foreligger⁸⁷.

4 Overgangsregler

Justeringsreglene vil gjelde med virkning fra 1.1 2008 som er lovens ikrafttredelesestidspunkt. Det er følgelig klart at bygg som er ferdigstilt før dette tidspunktet ikke vil omfattes av justeringsreglene for oppføringskostnadene, men vil følge reglene i mval § 21 3.ledd. Senere på- eller ombygginger vil derimot omfattes. Bygg som oppføres etter dette tidspunktet og som forløpig kun er på planleggingsstadiet, vil i sin helhet omfattes av justeringsreglene.

Hvordan forholdet vil være for bygg som pr idag er under oppføring, men som vil bli fullført etter 1.1.08, er i skrivende ikke endelig avklart. Overgangsreglene tilsier at §§ 26 b til 26 e bare gjelder anskaffelser mv av kapitalvarer som skjer fra og med ikrafttredelsesdatoen. Dette åpner for to tolkninger.

Den ene er at det er ferdigstillesestidspunktet for tiltaket som er avgjørende. Etter denne forståelsen vil alle tiltak som er ferdigstilt i 2008 omfattes av justeringsreglene, uavhengig av hvilke kostnader som er pådratt før dette tidspunktet. En slik tolkning vil kunne være problematisk i forhold til Grunnloven § 97 og forbudet mot tilbakevirkende lover.

Den andre tolkningen vil være at det skal skje en forholdsmessig fordeling mellom de andelene av kapitalvaren som er anskaffet før ikrafttredelesestidspunktet og de andelene som er anskaffet etter ikrafttredelsestidspunktet. Begge tolkningene vil kunne følge av ordlyden i overgangsbestemmelsen⁸⁸.

⁸⁷ Problemstillingen er fremsatt av advokat Agnete Haugerud (Ernst & Young)

⁸⁸ Ot prp 59 (200-2007) s 71

Finansdepartementet har⁸⁹ gitt uttrykk for begge muligheter på ulike tidspunkt. Den nyeste uttalelsen de har kommet med i skrivende stund tilsier at tiltak som er fullført etter ikrafttredelsestidspunktet skal følge justeringsreglene. En slik forståelse vil kunne komme i konflikt med Grunnlovens forbud mot lover med tilbakevirkende kraft jfr § 97. Hvordan dette vil bli i praksis, er ennå uklart, men antas å bli klarlagt med ventede rundskriv.

Bestemmelsen i mval § 21 3. ledd vil bli fjernet fra og med 1 januar 2011.

5 Vurdering av justeringsreglene

Innføringen av justeringsreglene vil i stor grad begrense problemstillingen omkring uønsket tilpasning til fradragreglene. Den lange justeringsperioden eliminerer i praksis gårdeiers reelle mulighet for illojal opptreden. Både nasjonal og internasjonal avgiftsspekulasjon vil bli redusert ved at justeringsreglene strekker seg over en så lang periode. Den faktiske bruken blir avgjørende for avgiftsberegningen. I internasjonal sammenheng vil tilpassning til regler i våre naboland innebære at det i liten grad blir hensiktsmessig med internasjonale spekulasjoner og produksjon i det landet der avgiftsreglene er gunstigst. Implementering av justeringsreglene er således godt egnet for å nå hovedformålet om at byggets avgiftsposisjon skal avspeile bruken både faktisk og økonomisk.

På den annen side vil dette regelverket være komplisert å håndtere bokføringsmessig og vil innebære mye ekstraarbeid. Særlig i bygg der det er hyppig utskifting av leietaker og mange byggetiltak som skal løpe parallelt, vil håndteringen av bestemmelsene kunne bli svært omfattende og komplisert.

⁸⁹ I samtale med advokat Agnete Haurgerud (Ernst og Young) referert på seminar

Dette gjør seg også gjeldende ved overdragelse av bygg. Ved overdragelse av bygg vil justeringsreglene komme inn som et kompliserende element på lik linje med latente avskrivningsforpliktelser. Dokumentasjon av dette vil være avgjørende for hvorvidt kjøper er villig til å overta justeringsforpliktelsene. Det er nærliggende å anta at resultatet av dette blir at bygg i enda større grad selges ut i single-purpose selskaper. På denne måten unngår selger å måtte justere før overdragelsen, samtidig som det vil kunne dras nytte av øvrige fordeler ved single-purpose selskaper. Denne bivirkningen er ikke kommentert i forarbeidene, men kan klart forventes som følge av implementeringen.

Slik loven i dag fremstår, er det svært mange åpne spørsmål som vil gjøre gjennomføringen vanskelig. Dette bør avklares i retningslinjer og forskrifter innen ikrafttredelsestidspunktet. Særlige forhold som krever avklaring er hva som skal regnes som "fast eiendom" etter § 26 c nr 2. Hva som skal regnes som "del av fast eiendom" etter § 26 e 6. ledd. Forholdet til tilbakegående avgiftsoppgjør og foreldelsesreglene krever også klarering. Det er også påkrevd med klargjøring omkring overgangsreglene.

Av hensyn til forutberegnlighet for næringsdrivende og særlig de som pr i dag er i ferd med å igangsette tiltak som berøres av justeringsreglene, bør disse avklaringene og presiseringene foreligge forut for implementeringen.

6 Litteraturliste

6.1 Forarbeider

Ot. prp. 17 (1968-69) - Om lov om omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp.18 (1976-77) - Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.

Ot.prp. 21 (2001-2002) - Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002)

Ot.prp.59 (2006-2007) - Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Innst.O.nr.94 (2006-2007) - Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

6.1.1 Rapporter

Merverdiavgift og uttak – rapport fra en arbeidsgruppe – avgitt til Finansdepartementet 28. februar 2003 (http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/rap/2003/0007/ddd/pdfv/180299-merverdiavgift_og_uttak.pdf)

Skatteetaten Merverdiavgiftshåndboken 2007

Skatteetaten Lignings ABC 2006

6.2 Lærebøker

Falkanger, Thor; *Fast eiendoms rettsforhold*; 2. utgave; Universitetsforlaget Oslo 2001; ISBN 82-00-12725-7

Gjems-Onstad, Ole; *Merverdiavgift – en introduksjon*; Dyade Fagbøker; Oslo 2002; ISBN 82-91405-12-3

Gjems-Onstad, Ole; Tor S Kildal; *Lærebok i Merverdiavgift*; Gyldendal Akademisk; 2. utg Oslo 2005, ISBN 82-05-29887-4

Gjems-Onstad, Ole; Tor S Kildal; *MVA kommentaren*; Gyldendal Akademisk; 2. utg; Oslo 2002, ISBN 82-05-29885-8

Jusleksikon. Jon Gisle ... [et al]; Kunnskapsforlaget; Oslo 2003; ISBN 82-573-1338-6

Refsland, Thor; *Lærebok i merverdiavgift – Innføring i merverdiavgiften*; Skattebetalerforeningen; Oslo 2007; ISBN 978-82-7197-110-6

6.3 Internettssider

<http://www.statsbudsjettet.dep.no/>

<http://www.stortinget.no/otid/2006/o070612-04.html>

<http://skatteetaten.no/Templates/Handbok.aspx?id=54675&epslanguage=NO&mainchapter=54745#54745>

<http://selmer.no/cda/viewfile.aspx?id=5061>

6.4 Masteroppgaver

Leinæs, Knut; *Merverdiavgift og utleie av næringseiendom. En gjennomgang av sentrale vilkår og problemstillinger i forskrift nr. 117 (25.04.07 – kandidatnummer 572)*

6.5 Rettsavgjørelser

Rt 1940 s 594

Rt 1985 s 93 (Sira – Kvina)

Rt 1999 s 1303(Christensen)

Rt 2001 s 1497 (Norwegian Contractors)

Rt 2003 s 1821 (Hunsbedt)

Rt 2005 s 951 (Porthusetdommen)

Dom Oslo Tingrett 12.02.2007 06-037319TVI-OTIR/05

Avgjørelse ESA 155/07/COL Avsagt 13/5-2007

6.6 Bindende forhåndsuttalelser

BFU 58/06